



**UNIVERSITÀ DI PISA**  
**DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E MANAGEMENT**

**Corso di Laurea Magistrale in Strategia Management e  
Controllo**

**Indirizzo: Controllo di gestione e costi performance**

**TESI DI LAUREA**

**Il sistema di controllo ed il processo di reporting**

---

**Il caso: Manufactures Dior Srl**

**Il relatore:**

**Prof.ssa Giuseppina Iacoviello**

**Il candidato:**

**Lorenzo Del Gamba**

**Anno Accademico 2015/2016**

## ***INDICE***

<b><i>INDICE</i></b> .....	<b>2</b>
<b><i>PREFAZIONE</i></b> .....	<b>3</b>
<b>CAPITOLO I</b> .....	<b>4</b>
<b>IL CONTROLLO DI GESTIONE: ASPETTI INTRODUTTIVI</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1 IL CONTROLLO DI GESTIONE: CARATTERISTICHE E LOGICA DI FUNZIONAMENTO</b> .....	<b>5</b>
<b>1.2 METODOLOGIE DI CONTROLLO: IL FEED-BACK E IL FEED-FORWARD</b> .....	<b>8</b>
<b>1.3 I COSTI E LA LORO CLASSIFICAZIONE</b> .....	<b>10</b>
<b>1.4 TIPOLOGIE DI REPORTING AZIENDALE E LORO FINALITÀ</b> .....	<b>13</b>
<b>1.5 L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI COME REPORT TRADIZIONALE A SUPPORTO DEL CONTROLLO DI GESTIONE</b> .....	<b>17</b>
<b>1.5.1 ARTICOLAZIONE MULTILIVELLO DELL'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI</b> ...	<b>19</b>
<b>1.6 ATTORI COINVOLTI NEL CONTROLLO: IL PLANNER ED IL CONTROLLER</b> ...	<b>23</b>
<b>CAPITOLO II</b> .....	<b>28</b>
<b>IL CASO: MANUFACTURES DIOR SRL</b> .....	<b>28</b>
<b>2.1 IL GRUPPO CHRISTIAN DIOR: VALORI, SETTORI E STRUTTURA</b> .....	<b>29</b>
<b>2.2 LA STRUTTURA DI MANUFACTURES DIOR S.R.L.</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3.1 REPORTING A SUPPORTO DELLA FUNZIONE LOGISTICA/MAGAZZINO E DIREZIONE GENERALE</b> .....	<b>36</b>
<b>2.3.2 REPORTS PER IL CONTROLLO DELLE OPEX E DEI CAPEX, COME SUPPORTO ALLA FUNZIONE AMMINISTRAZIONE E COME DOCUMENTI PER LA RESPONSABILIZZAZIONE DEI MANAGERS DI FUNZIONE</b> .....	<b>40</b>
<b>2.3.3 REPORT PER L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI DEI COSTI STANDARD DI PRODOTTO</b> .....	<b>49</b>
<b>3. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE</b> .....	<b>55</b>
<b>RINGRAZIAMENTI</b> .....	<b>57</b>
<b>BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA CITATA E CONSULTATA</b> .....	<b>59</b>

## ***PREFAZIONE***

Il seguente lavoro è basato principalmente sull'esperienza di stage da me svolta da Gennaio 2016 a Luglio 2016 presso la società "*Manufactures Dior Srl*".

L'elaborato è diviso in tre capitoli: nel primo, introduttivo, vengono sviluppate in generale le complesse tematiche connesse al controllo di gestione, al processo di reporting (con un'attenzione particolare dedicata all'analisi degli scostamenti), alle classificazioni dei costi ed agli attori che vengono coinvolti nel controllo di gestione, inteso sia come area aziendale che come sistema di controllo.

Nel secondo capitolo, invece, si introduce l'azienda che viene presa come modello per lo sviluppo successivo dell'elaborato, cioè la già citata *Manufactures Dior S.r.l.* società facente parte del gruppo *Christian Dior Couture S.A.* e del più ampio "universo" *Louis Vuitton*. Se ne descriveranno quindi le caratteristiche, i mercati di riferimento ed i prodotti.

Dopodiché si entrerà nel dettaglio del processo di reporting attuato in azienda e di come l'ufficio Finance-Controllo di gestione funga da ente di supporto per le altre funzioni.

Si cercherà quindi di offrire una panoramica dei reports più importanti redatti dall'ufficio Finance di questa società, sui quali ho avuto modo di lavorare durante il periodo di stage.

È presente infine un capitolo finale, all'interno del quale saranno descritte le principali conclusioni tratte da questa esperienza.

Con questo elaborato, quindi, si intende fornire un'analisi e valutazione del funzionamento degli strumenti di controllo di gestione e di reporting utilizzati in un'azienda operante nel mondo del lusso.

## **CAPITOLO I**

### **IL CONTROLLO DI GESTIONE: ASPETTI INTRODUTTIVI**

**1.1 Il controllo di gestione: caratteristiche e logica di funzionamento;**

**1.2 Metodologie di controllo: il feed-back ed il feed-forward;**

**1.3 I costi e la loro classificazione;**

**1.4 Tipologie di reporting aziendale e loro finalità;**

**1.5 L'analisi degli scostamenti come report tradizionale a supporto del controllo di gestione;**

**1.5.1 Articolazione multilivello dell'analisi degli scostamenti;**

**1.6 Attori coinvolti nel controllo di gestione: il planner ed il controller**

### **1.1 Il controllo di gestione: caratteristiche e logica di funzionamento**

Il controllo di gestione è un sistema di strumenti, processi, ruoli e soluzioni informali che mira a guidare i comportamenti individuali ed organizzativi verso il raggiungimento degli obiettivi stabiliti<sup>1</sup>, in breve è quindi uno strumento a supporto dei processi decisionali che investono l'azienda.

Come è facile intuire, quindi, con il passare del tempo, il controllo di gestione è diventato basilare all'interno delle aziende strutturate che gli dedicano sempre più risorse, sia economiche che umane. Negli ultimi anni comunque, complice anche la crisi economica mondiale iniziata nel 2007, anche le piccole e medie imprese hanno iniziato ad avvalersi di questo strumento.

Entrando più nello specifico, esso è parte integrante del sistema manageriale e decisionale di pianificazione e controllo aziendale che è composto da:

- 1) Pianificazione Strategica<sup>2</sup>;
- 2) Pianificazione Operativa;
- 3) Controllo

1) La prima fase riguarda la formulazione degli obiettivi di medio lungo periodo, intervalli temporali superiori ai 3-5 anni. Essa è supportata, come le altre fasi, da una serie di documenti che nel loro insieme compongono il "sistema di reporting".

In questo caso i documenti caratteristici sono ad esempio i piani strategici, all'interno dei quali viene definita la direzione di marcia<sup>3</sup>, anche detta mission, dell'azienda nel lungo periodo al fine di perseguire la vision aziendale, ovvero il modo di essere dell'azienda, il modo con cui l'imprenditore "vede" l'impresa e il contesto in cui è inserita. Un altro tipo di documento caratteristico di questa fase è il Business

---

<sup>1</sup> (Marasca, Marchi & Riccaboni, 2013) pag. 18

<sup>2</sup> Si vedano: (Bubbio, 2000) e (Eminente, 1986)

<sup>3</sup> (Franceschi, 2010) pag. 11 e ss.

Plan o piano industriale, che è un documento di pianificazione che descrive l'idea imprenditoriale specifica e ne consente una valutazione oggettiva della fattibilità.<sup>4</sup>

Normalmente il Business Plan viene redatto nella fase progettuale antecedente alla creazione dell'azienda. Può però anche essere necessario in alcuni momenti specifici della vita dell'azienda, che comportano delle modifiche drastiche a livello strutturale, alcuni esempi possono essere operazioni di acquisizione e/o fusione aziendale (o in gergo americano operazioni di "Merger & Acquisition, o più semplicemente M&A), oppure nei casi di ristrutturazioni aziendali.

2) La seconda fase, denominata anche programmazione, rappresenta una vera e propria attività amministrativa<sup>5</sup>. In particolare ha lo scopo di tradurre gli obiettivi strategici, pluriennali, in obiettivi operativi, riferiti quindi ad intervalli temporali più contenuti, cioè annuali e infra-annuali.

A differenza della pianificazione strategica, che si riferisce all'azienda in quanto sistema globale, quella operativa fa riferimento alle varie business units (da ora in poi BU) componenti l'azienda stessa e si articola quindi nella trasposizione degli obiettivi strategici in scelte, decisioni e operazioni realizzabili attraverso la gestione corrente.

Anche in questa fase del processo gli utenti aziendali, tra cui ad esempio i controllers, ed i responsabili delle varie BU, sono coadiuvati da una serie di documenti contabili ed extracontabili per stabilire gli obiettivi operativi in linea con le strategie di livello globale. In questo caso ci riferiamo a: piani economici, finanziari, tecnici, di progetto, di settore. Questa programmazione è propedeutica e di supporto, grazie anche ai documenti appena citati, alla successiva costruzione dei Budget.

Nei sistemi tradizionali di controllo, l'essenza del controllo di gestione, era rappresentata proprio da questa seconda fase del processo. Oggi però, data la crescente variabilità delle dinamiche aziendali e del contesto in cui le aziende operano, il

---

<sup>4</sup> (Franceschi, 2010) pag. 390. Per una trattazione più approfondita dei temi quali il Business Plan, la mission, la vision e più in generale sulla strategia aziendale si vedano: (Abel, 1980); (Ansoff, 1968) (Coda, 1988)

<sup>5</sup> (Franceschi, 2010) pag. 7

controllo di gestione non può più riferirsi all'ambito prettamente operativo, ma deve anche essere in grado di monitorare la situazione a livello strategico. Deve quindi permettere di individuare quei valori, caratteristiche chiave aziendali che permettano, non solo di ottenere dei vantaggi e quindi creare valore nel breve periodo ma anche e soprattutto nel lungo periodo, perseguendo la cosiddetta logica del "Going Concern".

3) L'ultima fase del processo manageriale analizzato è il controllo, una fase distinta dalla pianificazione - programmazione ma non da esse separata. Questa fase è complementare alle fasi di pianificazione analizzate fino a questo momento, poiché non avrebbe senso attuare alcun tipo di pianificazione, sia essa strategica od operativa, senza che alla fine del periodo di analisi non vi sia un controllo delle performance ottenute, sia qualitative (come può essere la soddisfazione della clientela) che quantitative (come ad esempio il raggiungimento di certi volumi di fatturato).

D'altro canto, è anche vero che non ci sarebbe risultato da controllare se non ci fosse stata una pianificazione a monte. Questo ragionamento ci permette quindi di dire che il processo di pianificazione e controllo è ciclico: si parte a preventivo con una pianificazione e si attuerà a consuntivo un controllo dei risultati e delle performance ottenute. Anche considerando il controllo, si può distinguere tra un controllo strategico-direzionale ed un controllo operativo-gestionale (sul quale ci concentreremo maggiormente in questo lavoro), come naturale contrapposizione rispettivamente alla pianificazione e alla programmazione.

In questa terza fase del processo i responsabili si servono di strumenti quali le "analisi degli scostamenti"<sup>6</sup> fatte tra le quantità o i valori ottenuti alla fine del periodo e le quantità previste nei budget (e nei documenti previsionali, in genere); inoltre abbiamo sistemi di business performance e di valutazione delle performance manageriali<sup>7</sup> ecc.

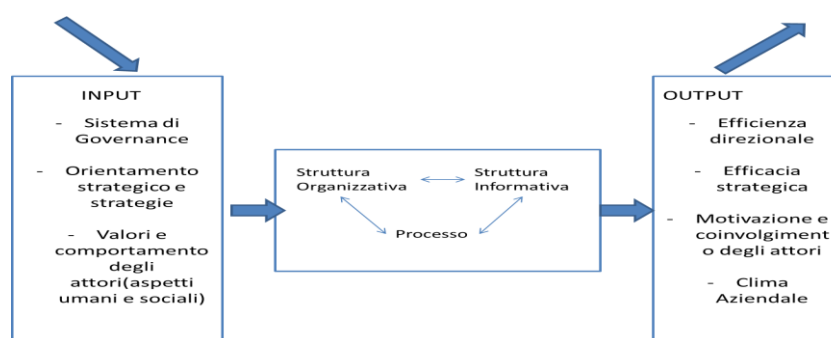
---

<sup>6</sup> Al tema sarà dedicato un successivo paragrafo dell'elaborato. Per una trattazione più completa di questa tecnica si vedano, tra gli altri: (Manfredi & Testoni, 1995) e (Roffia, 2004)

<sup>7</sup> Per approfondimenti si veda (Franceschi, 2010) pag. 33 e ss.

Per concludere, è utile fornire una rappresentazione grafica<sup>8</sup> del “sistema di pianificazione e controllo” appena descritto.

**FIG.1** Il sistema di pianificazione e controllo<sup>9</sup>



Adattamento da G. Brunetti “Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate”

## 1.2 Metodologie di controllo: il feed-back ed il feed-forward

Come abbiamo già accennato, il controllo è una parte integrante del sistema manageriale di pianificazione e controllo ed in particolare, è una fase necessaria a questo processo poiché grazie ad esso i vari responsabili aziendali possono rendersi conto delle eventuali anomalie che i dati ottenuti mostrano e quindi dovranno decidere le azioni da intraprendere per riportare la situazione alla normalità, ovvero in linea con i risultati, di breve e di lungo termine, che ci si aspettano.

Per effettuare il controllo, i manager possono avvalersi principalmente di due metodi cioè: il controllo basato sul feed-back ed il controllo basato sul feed-forward.

È importante comprendere che i due meccanismi non sono alternativi ma, al contrario, complementari tra loro. L'insieme complesso di questi due sistemi è chiamato meccanismo di controllo a retroazione.

Cerchiamo quindi di capire come questi due metodi sono utilizzati all'interno di un'azienda:

<sup>8</sup> Si veda (Brunetti, 1979) pag. 15

<sup>9</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema dei sistemi di controllo si vedano tra gli altri: (Amigoni, 2006), (Anthony, Hawkins, & Merchant, 2005) e (Baraldi, Devecchi, & Teodori, 2003)



- il meccanismo di feed-back è tipico della logica sistemica aziendale e conduce ad un controllo che si concretizza ex-post. Il modus operandi consiste nel confronto tra i risultati previsti (contenuti nei documenti di previsione, quali i Budget) e i risultati ottenuti o performance (contenuti nei documenti consuntivi quali i Reports).

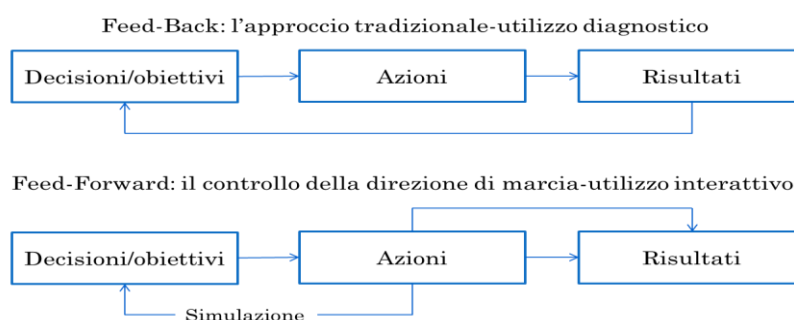
Le eventuali differenze che si manifestano tra la fase di previsione e quella di consuntivazione saranno evidenziate ed indagate all'interno della già citata "analisi degli scostamenti".

Grazie ad essa, i soggetti aziendali responsabili di tali prestazioni (negative o positive che siano) interverranno per correggere la situazione cercando di capire i motivi di tali scostamenti e quindi individuando punti di forza e punti di debolezza del processo o della Business Unit presa in esame;

- il feed-forward, invece, fa riferimento ad un meccanismo che opera ex-ante. Ciò è possibile poiché si introduce l'elemento della "simulazione": di conseguenza il manager ha la possibilità di capire quali saranno i risultati raggiungibili dall'azienda, o dalla specifica area aziendale, date le situazioni attuali. In questo caso si attua cioè un controllo che può essere definito come concomitante alla gestione stessa, tramite un monitoraggio, un confronto graduale in momenti e tempi diversi, tra andamenti e risultati intermedi, senza dover aspettare la fine del periodo analizzato per effettuare l'analisi degli scostamenti. In questo modo si evita di ritardare la reazione nei confronti delle anomalie riscontrate. Questo processo di anticipazione e previsione a monte dei risultati che potremmo ottenere alla fine del periodo, viene chiamato processo di Forecasting o Re-Forecasting (nel caso in cui la previsione e la simulazione vengano effettuate più volte durante l'anno).

Graficamente la situazione che possiamo ricostruire per i due meccanismi descritti è la seguente:

**FIG. 2:** I meccanismi di controllo



Adattamento: da (Franceschi, 2010)

### 1.3 I costi e la loro classificazione<sup>10</sup>

Come è facile intuire, le tecniche appena illustrate riguardanti il controllo di gestione, vengono utilizzate in azienda, sia per il controllo dei ricavi che dei costi. Per quanto concerne questo lavoro però, ci concentreremo principalmente sulla parte relativa ai costi.

Cercando di definire il costo, nella maniera più generale possibile, potremmo dire che con il termine costo, “si intende la quantità, misurata in moneta, dei mezzi liquidi spesi o di altri beni ceduti, del capitale emesso, dei servizi prestati dei debiti sorti in contropartita al ricevimento di beni o di servizi (costo di acquisizione)”<sup>11</sup>.

Nonostante questa definizione, i costi, anche per migliorare il processo di controllo, devono essere classificati in categorie omogenee, individuando dei criteri di base, guidati dalle esigenze conoscitive del management<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Per approfondimenti sull'argomento si vedano, tra gli altri: (Brusa, 1995); (Cinquini, 2003) e (Selleri, 1990)

<sup>11</sup> Per approfondimenti sul tema si veda (Andreani, Giommoni, & Tubelli, 2012)

<sup>12</sup> (Franceschi, 2010) pag. 276 e ss.

Più specificamente, i criteri di analisi più frequentemente seguiti per tali classificazioni sono:

- 1) comportamento dei costi rispetto ad un fattore determinante;
- 2) oggetto di riferimento;
- 3) modalità d'imputazione;
- 4) momento di calcolo;
- 5) controllabilità.

Nel corso di questo elaborato, ci concentreremo sul reporting relativo ai costi generali di gestione di uno stabilimento, di conseguenza, il tipo di classificazione che più si avvicina a questo tipo di reporting è il primo di quelli appena elencati.

Cerchiamo comunque di descrivere brevemente tutti i criteri di classificazione citati:

1) In base al primo criterio, viene scelto un cosiddetto “cost driver” che sarà l'elemento determinante, al variare del quale i costi saranno distinti, generalmente tra costi fissi, costi variabili e costi misti.

Come è facile intuire, i costi fissi (o costanti), sono quei costi che non variano al variare del cost driver scelto. Ad esempio, prendendo in esame uno dei più classici cost driver, cioè la capacità produttiva di un impianto o macchinario, sono costi fissi gli ammortamenti relativi al macchinario, le spese di assicurazione, le spese per consulenze amministrativo-legali sostenute dall'impresa ecc.

All'opposto, troviamo invece i costi variabili, cioè costi che variano al variare del fattore determinante considerato. Essi possono variare in maniera proporzionale o meno. Nel caso in cui i costi variabili non varino in maniera proporzionale, è possibile distinguerli in costi progressivi (che variano in maniera più che proporzionale rispetto al cost driver), o degressivi (che viceversa variano ma in modo meno che proporzionale rispetto al cost driver). Normalmente, sono ad esempio costi variabili, quelli connessi al consumo di materie prime.

Questa distinzione tra costi fissi e variabili, è valida solo se viene definita una cosiddetta “ area di rilevanza” in termini di: intervallo di volume di attività (ad esempio la capacità produttiva), tempo e decisioni aziendali.

Generalmente quindi, possiamo dire che i costi hanno un comportamento che è solo *tendenzialmente* fisso o variabile, e di conseguenza è possibile individuare l’ultima categoria di costi connessa a questa classificazione, ovvero i costi misti, caratterizzati da un comportamento che in parte riprende i costi fissi ed in parte riprende quelli variabili.

2) In base al secondo criterio invece, i costi vengono suddivisi in costi speciali e costi comuni. I primi sono costi che sono riferibili in maniera oggettiva (ad esempio per osservazione diretta), ed esclusiva ad un certo oggetto di costo (che può essere un prodotto, un reparto, un processo o altro, a seconda delle esigenze conoscitive del management). I costi comuni invece, sono costi sostenuti contemporaneamente per più oggetti di costo (un caso classico è rappresentato dall’ammortamento di un impianto che viene utilizzato per la produzione di due prodotti diversi, che rappresentano l’oggetto di costo). È chiaro che per la suddivisione dei costi comuni tra i vari oggetti di costo non c’è una completa oggettività in quanto dovranno essere usati necessariamente criteri aventi natura congetturale. Allo stesso tempo va ricordato come sia relativa anche la suddivisione tra costi comuni e costi speciali in quanto essa dipende dall’oggetto di costo preso in considerazione.

3) Il terzo criterio è in parte collegato al precedente. In questo caso la distinzione che viene fatta è tra costi diretti ed indiretti, dove i primi sono quei costi che vengono imputati osservando la quantità dei fattori produttivi impiegati per ottenere una unità di oggetto di costo. I costi indiretti invece, non sono imputabili tramite osservazione diretta ma devono essere ripartiti tra più oggetti di costo tramite opportune basi di riparto (a quantità o a valore che siano). Possiamo concludere dicendo che tendenzialmente i costi speciali e comuni, coincidono rispettivamente con i costi diretti ed indiretti. Ciononostante, può accadere che alcuni costi, che in linea teorica sarebbero

potuti essere imputati direttamente ad un certo oggetto di costo, vengano al contrario imputati in maniera indiretta in quanto non c'è la convenienza economica per considerarli come costi diretti.

4) Il quarto criterio riguarda la distinzione tra costi consuntivi, costi preventivi e costi standard. La variabile discriminante in questo caso è il momento in cui vengono misurati/calcolati i costi. Per i costi consuntivi, la misurazione avviene dopo che essi si sono manifestati (la finalità è quindi quella del *controllo* dei costi). Per i costi preventivi, invece, il calcolo avviene ex ante, tipicamente a fini di programmazione e quindi di redazione dei documenti budgetari. Nello specifico, se i costi preventivi sono calcolati tenendo conto di particolari condizioni di funzionamento aziendale e quindi di efficienza produttiva, è più corretto parlare di costi standard.

5) Infine, l'ultimo criterio fa riferimento alla possibilità che un responsabile di centro, possa influenzare l'andamento e l'entità di alcuni tipi di costo. Si distingue in questo caso tra costi controllabili e non controllabili. Si può quindi intuire facilmente che la responsabilizzazione dei manager (che verrà ripresa anche più avanti nel corso dell'elaborato) al controllo dei costi dovrebbe basarsi sulla prima categoria di costi citati.

#### **1.4 Tipologie di reporting aziendale e loro finalità<sup>13</sup>**

Conclusa la panoramica sulla descrizione del sistema di pianificazione e controllo e sulle classificazioni dei costi, è possibile passare ad analizzare il sistema di reporting, cercando quindi di descrivere alcune delle tipologie di reports che sono utilizzate in azienda e la loro finalità.

Successivamente, nella parte relativa al caso pratico, ovvero Manufactures Dior S.r.l. verranno fatti degli esempi dei reports redatti dal controllo di gestione sui quali ho avuto modo di lavorare e che sono stati implementati.

---

<sup>13</sup> Per approfondimenti sul tema si veda in particolare (Marasca, Marchi & Riccaboni, 2013) pag. 395 e ss. - Capitolo 17

Per sistema di reporting, in senso stretto<sup>14</sup>, si intendono tutte quelle informazioni destinate alla comunicazione interna per il controllo di gestione, rappresentate in forma documentale e riferite a variabili chiave di controllo, su base comparativa e con l'evidenza dei valori rilevanti.

Chiaramente, essendo i reports dei documenti utilizzati per evidenziare gli andamenti aziendali, cercando di analizzarne le criticità e i motivi per i quali esse si manifestano, in modo da guidare i comportamenti dei destinatari, questi reports devono essere “*efficaci*”.

Nello specifico, i caratteri dell'efficacia, si esplicano negli elementi che ne determinano la struttura e cioè:

- *l'articolazione del rapporto*, cioè la suddivisione di quest'ultimo in documenti elementari tra loro collegati, e la classificazione dei dati all'interno dei singoli documenti;
- *la rilevanza e la selettività* dei dati in relazione ai diversi destinatari, con riguardo sia ai contenuti informativi che alle modalità di presentazione dei dati (livello di dettaglio, tecniche utilizzate per indirizzare l'attenzione sulle variabili più importanti, rapporti sulle eccezioni ecc.);
- *la tempestività* del rapporto nelle sue diverse componenti. È particolarmente importante anche il periodo di tempo che intercorre tra il verificarsi dei fenomeni rappresentati nel rapporto e la disponibilità del rapporto stesso per i destinatari utilizzatori (tempo di risposta). L'altro elemento importante dei reports in termini di tempo, è l'arco temporale coperto dal report;
- *l'accuratezza* delle informazioni contenute nel rapporto.

Va inoltre ricordato che, i reports, dovrebbero far riferimento ai centri di responsabilità aziendale; dovrebbero quindi essere predisposti con tempestività e contenuti informativi differenziati in funzione dei destinatari-responsabili, a livello

---

<sup>14</sup> ( Marasca, Marchi & Riccaboni, 2013) pag. 396 e ss.

gerarchico o a livello funzionale del risultato oggetto di controllo. Allo stesso tempo, andrebbero definiti i livelli di responsabilità e la periodicità di fornitura dei rapporti stessi.

Ricollegandoci a quest'ultima caratteristica dei reports e cioè, la “*periodicità*” è possibile classificare i documenti di reportistica nelle seguenti categorie:

- Report periodici (annuali, trimestrali, mensili, settimanali o giornalieri);
- Report su richiesta;
- Flash Report.

Possiamo dire che quest'ultima categoria, si riferisce a dei reports che sono predisposti, e successivamente comunicati ai responsabili, al verificarsi di particolari situazioni rilevanti, già predefinite in sede di programmazione del sistema.

Sono caratterizzati quindi da un rapidissimo tempo di risposta (vedi sopra) e anche dall'elevata selettività e sinteticità dei dati al fine di rendere immediatamente evidente la situazione del fenomeno indagato.

Possiamo, infine, concludere questo paragrafo, andando a classificare i reports in base ai loro contenuti informativi. Nello specifico, è possibile individuare cinque suddivisioni<sup>15</sup> della reportistica in base alla tipologia di informazione analizzata e cioè:

1) Suddivisione in base alla *destinazione delle informazioni*. In questo caso, si distingue tra destinazione interna e destinazione esterna.

Nel primo caso ci si riferisce ad esempio ai reports redatti dal controllo di gestione a supporto degli altri uffici aziendali (sui quali si basa principalmente questo lavoro) oppure i reports redatti dalla funzione Internal Auditing. Nel secondo caso invece ci riferiamo ad esempio ai bilanci sociali, ai reports riguardanti la corporate social responsibility, ecc. Va comunque detto che il confine tra comunicazione solo per l'interno o solo per l'esterno può essere

---

<sup>15</sup> ( Marasca, Marchi & Riccaboni , 2013 ) pag. 400-401

fuorviante in quanto molti dei reports che sono principalmente destinati per l'esterno possono essere utili anche per gli operatori interni all'azienda e viceversa.

2) La seconda classificazione si basa sulle *caratteristiche intrinseche dei dati*. Con essa quindi andiamo a distinguere tra: *rapporti quantitativi* (a loro volta suddivisi tra reports basati su dati monetari e report basati su dati fisico-tecnici); e *rapporti descrittivi*.

3) La terza classificazione invece fa riferimento all'*origine dei dati*, ovvero la fonte informativa su cui si basano i dati oggetto dei reports, e permette di distinguere tra: reports basati su dati interni e reports basati su dati esterni.

4) In relazione al *livello di dettaglio* dei reports (quarta classificazione), invece, è possibile distinguere tra: reports generali (normalmente legati al controllo direzionale strategico) e reports analitici (legati invece al controllo operativo-direzionale).

5) L'ultima classificazione infine, concerne la suddivisione in base alle *finalità manageriali* di definizione degli scenari futuri e degli obiettivi, oppure di verifica dei risultati raggiunti (si veda la logica feed-back e feed-forward introdotta precedentemente).

Si distingue di conseguenza tra: rapporti di pianificazione (contenenti previsioni, simulazioni su ipotesi/obiettivo e obiettivi attribuiti alle persone) e rapporti di controllo (normalmente di controllo su budget, dunque di analisi degli scostamenti; risultati su obiettivi ma anche di analisi comparativa dei dati su base spaziale e temporale).

Va ovviamente ricordato che, come già detto nel caso del primo tipo di classificazione, i confini tra l'una e l'altra categoria per tutte le suddivisioni elencate, sono spesso sfumati e quindi è raro che ci siano ad esempio reports che siano solo quantitativi o solo descrittivi, oppure reports basati solo su dati interni o solo su dati esterni e così via. La classificazione ha pertanto solo finalità "didattica".



### 1.5 L'analisi degli scostamenti come report tradizionale a supporto del controllo di gestione

Dopo aver fornito una panoramica relativa ai vari reports utilizzati in azienda ed averne analizzato le loro finalità, è utile a questo punto, anche per comprendere meglio la “parte pratica” di questo elaborato, descrivere la cosiddetta “analisi degli scostamenti”.

Essa rappresenta lo strumento principale che viene utilizzato nel controllo di gestione per l'individuazione, e la successiva comprensione di eventuali criticità presenti nell'azienda, o nel processo analizzati.

Va inoltre detto che possono essere individuate alcune prospettive principali<sup>16</sup> per l'utilizzo e la corretta interpretazione di questo strumento, che sono le seguenti:

- 1) **Natura dei valori su cui applicare lo strumento:** per questa prospettiva si distinguono valori *economici* e *patrimoniali*. Sebbene, infatti, l'analisi degli scostamenti venga principalmente utilizzata per studiare i comportamenti dei dati economico-reddituale al fine di individuare delle diseconomie, sempre più spesso l'analisi viene estesa anche ai valori patrimoniali<sup>17</sup>. In questo modo si ha quindi una migliore comprensione delle variazioni legate alle poste patrimoniali ed economiche in quanto l'analisi delle varianze va ad integrarsi con la tradizionale tecnica di studio dei bilanci e cioè l'analisi per indici;
- 2) **Dimensioni di analisi:** Le categorie relative a questa seconda prospettiva sono cinque (volumi, efficienze, prezzi, mix e tempi medi). Per quanto riguarda il mix, è possibile fare un'ulteriore suddivisione in prodotti, materie, mercato e processo/modalità. Tutte queste categorie non sono altro che le singole leve gestionali alle quali, tramite l'analisi degli scostamenti, è possibile attribuire un certo effetto. È quindi su queste dimensioni appunto che

<sup>16</sup> (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013, p. 336 e ss)

<sup>17</sup> Per approfondimenti sul tema si vedano tra gli altri: (L.Brusa-F.Dezzani, 1983), (Bubbio, 1994), (Coda, 1970), (Saita, 1996), (Selleri, 1990). Si veda inoltre la letteratura straniera ed in particolare: (Batty, 1962), (Drury, 1992), (Shank & Govindarajan, 1996), (Solomons, 1968)

il management deve intervenire per attuare delle azioni correttive atte a migliorare le performance aziendali.

- 3) **Termini su cui basare il confronto:** per questa prospettiva distinguiamo invece tra termini *spaziali* e *temporali*. Nel primo caso si vanno a fare delle analisi comparative che possono prendere come riferimento valori omogenei per la natura (quindi valori economici o patrimoniali) od omogenei per modalità di calcolo (preventivi, preconsuntivi o consuntivi). L'analisi viene normalmente fatta ad esempio confrontando due unità organizzative, oppure due processi produttivi ecc.
- 4) **Modalità di elaborazione informativa:** le categorie legate invece a questa prospettiva si riferiscono alle formule di calcolo degli scostamenti e ai supporti utilizzati per il loro svolgimento<sup>18</sup>. Si potrà decidere di gestire questi dati in via *contabile*, utilizzando quindi un piano dei conti in cui si trovano conti gestionali intitolati ai singoli scostamenti<sup>19</sup>, o in via *extracontabile* in modo da permettere agli addetti al controllo di gestione di gestire i calcoli ed i dati in maniera separata utilizzando ad esempio dei fogli di calcolo su software quali Ms Excel, che sono sempre più indispensabili per chi lavora nell'ambito del controllo.
- 5) **Finalità di impiego:** per questa prospettiva, si distinguono tre categorie, legate al motivo per cui viene utilizzata l'analisi degli scostamenti. La prima si riferisce all'analisi gestionale sulle performance aziendali in quanto questa tecnica permette di avere una visione dettagliata su alcune determinanti degli andamenti dei valori di sintesi. La seconda categoria invece si riferisce alla finalità di calcolare dei "risultati particolari" ad esempio nel caso in cui sia necessario costruire un bilancio sulla base di dati che sono in parte preventivi ed in parte consuntivi. La terza categoria, infine, concerne il processo di *assessment* di un sistema di controllo, condotto in genere dal controller stesso, da un internal auditor o da una società esterna.<sup>20</sup>

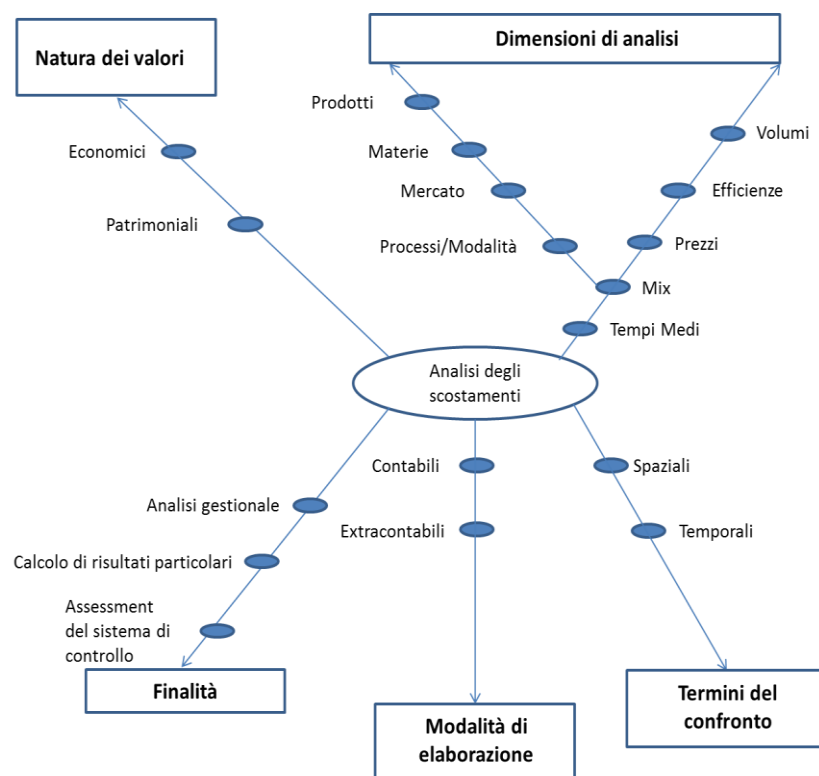
<sup>18</sup> (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013, p. 340)

<sup>19</sup> Si veda (Saita, 1996) e (Saita, Il sistema amministrativo evoluto, 1988)

<sup>20</sup> Per approfondimenti si veda (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013)

Nella Figura 3 sono riportate le cinque prospettive elencate, e sono delineate nelle categorie precedentemente descritte.

**FIG.3 Le prospettive di un modello per l'analisi degli scostamenti<sup>21</sup>**



### 1.5.1 Articolazione multilivello dell'analisi degli scostamenti<sup>22</sup>

All'interno di questo paragrafo, cercheremo di comprendere le potenzialità della tecnica di analisi degli scostamenti, tramite l'individuazione di più sotto scostamenti più facilmente gestibili dai managers che hanno la responsabilità dei valori economici sui quali viene effettuata l'analisi.

<sup>21</sup> Adattamento da (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013)

<sup>22</sup> Per approfondimenti si veda (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013)

Come già specificato in precedenza, in questo elaborato ci concentreremo sulla parte relativa ai costi, nonostante ciò, la tecnica citata può essere ed è normalmente utilizzata anche per quanto riguarda i ricavi.

Nello specifico, ci concentreremo sull'analisi degli scostamenti applicata ai costi variabili industriali (ad esempio le materie prime). In particolare possiamo dire che il costo delle materie prime è normalmente calcolato come prodotto tra le quantità consumate ed il prezzo sostenuto per la loro acquisizione.

A livello di controllo di gestione è però utile suddividere il costo in tre fattori che sono:

- la *quantità* di prodotti ottenuti (indicata con la lettera V – Volumi);
- il *coefficiente di impiego*, altresì detto resa (indicato con la lettera R);
- il *prezzo di acquisto* (indicato con la lettera P).

Questa analisi che abbiamo definito appunto “multilivello” è utile agli operatori del controllo di gestione e ai managers responsabili delle varie aree supervisionate, in quanto permette loro di individuare i motivi per i quali si è avuto uno scostamento (che sia esso tra dati preventivi e consuntivi o tra dati relativi a periodi di tempo successivi).

Riportando in formule ciò che abbiamo appena descritto, avremo la seguente situazione:

### **1) $Q * P =$ Costo delle materie prime**

Come già detto appunto, per una migliore interpretazione degli scostamenti da parte degli operatori, è utile inserire nella formula un dato relativo al consumo delle materie prime, e cioè la resa che sarà espressa come:

$$R = Q/V$$

e cioè la quantità di materia prima necessaria a produrre l'intero volume programmato, diviso per tale volume.

Di conseguenza la formula che avremo alla fine sarà la seguente:

**$V \cdot R \cdot P =$  Costo per il consumo delle materie prime**

Con questa formula si andranno a calcolare quindi i costi di consumo delle materie prime preventivi (e quindi contenuti nei budgets) ed i costi consuntivi (contenuti invece nei reports).

Si avrà quindi un primo scostamento globale calcolato in questo modo<sup>23</sup>:

$$V_b \cdot R_b \cdot P_b - V_e \cdot R_e \cdot P_e = \text{Scostamento globale}^{24}$$

Questo può essere declinato in tre sotto - scostamenti che riportiamo di seguito:

- 1)  $V_b \cdot R_b \cdot P_b - V_e \cdot R_b \cdot P_b = \text{Scostamento di volume}$
- 2)  $V_e \cdot R_b \cdot P_b - V_e \cdot R_e \cdot P_b = \text{Scostamento di resa}^{25}$
- 3)  $V_e \cdot R_e \cdot P_b - V_e \cdot R_e \cdot P_e = \text{Scostamento di prezzo di acquisto}$

A questo punto, a conclusione di questo paragrafo, possiamo cercare di dare alcune informazioni aggiuntive per capire il risvolto gestionale che deriva dai tre sotto - scostamenti (od effetti) analizzati.

Nel primo caso, dove la variazione è causata da un cambiamento tra i volumi di produzione previsti a budget e quelli effettivamente prodotti a consuntivo, possiamo dire che da solo, questo scostamento non ha un'elevata rilevanza gestionale<sup>26</sup>, in quanto questo scostamento relativo ai costi (siano essi delle materie prime o di altri

<sup>23</sup> Le formule che seguono saranno poi riprese nel secondo capitolo dove andremo ad applicarle al caso pratico, oggetto del presente elaborato.

<sup>24</sup> Per gli scostamenti relativi ai costi, normalmente, si inserisce, come primo fattore della somma algebrica, il prodotto relativo al dato di budget. Così facendo, si farà corrispondere uno scostamento positivo con un effetto economico positivo e viceversa. Per i ricavi invece normalmente si mette come primo fattore il prodotto relativo al dato consuntivo e come secondo fattore quello relativo al dato preventivo.

<sup>25</sup> Con i dovuti accorgimenti, per questo scostamento si possono calcolare i più "disparati" scostamenti chiamati in genere *scostamenti di mix*. Ad esempio si possono calcolare scostamenti relativi ai mix di mercato, quindi legati ai differenti paesi in cui un'azienda compra le materie prime o vende i suoi prodotti. Altro tipo di scostamento di mix può essere quello legato alle varie linee di prodotto gestite dall'azienda. Per ulteriori approfondimenti su questo fattore di scostamento si vedano: (Cinquini, 2013) (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013) (Franceschi, 2010)

<sup>26</sup> Si veda (Marasca, Marchi, & Riccaboni, 2013)

costi industriali), vanno analizzati congiuntamente alla situazione relativa ai volumi di vendita e quindi generalmente al fatturato<sup>27</sup>.

È facilmente intuibile infatti che, nel caso in cui i volumi di produzione risultino minori, è fisiologico, a parità di resa, avere una diminuzione dei volumi di materie prime acquisiti (lo stesso vale se si ha un aumento di volumi prodotti ed un conseguente aumento di materiali acquistati).

Analizzando lo scostamento relativo alla resa, possiamo dire che esso misura una variazione dell'efficienza interna relativa alle materie prime.

Questo scostamento è normalmente attribuito al responsabile di produzione ed ai suoi sottoposti (quando si va a dettagliare lo scostamento di resa in ulteriori sotto-scostamenti). Esso può essere legato, qualora sia negativo, ad un errato impiego delle materie nei processi, alla scelta ed al successivo impiego di materie prime aventi una qualità inferiore rispetto a quella prevista a preventivo, o anche a causa dell' utilizzo di impianti obsoleti che hanno una minore produttività rispetto a macchinari tecnologicamente più avanzati. Altre cause invece, possono incidere sulla attendibilità dell'analisi relativa resa dei materiali e tra queste possiamo citare ad esempio errori nella misurazione delle rese a preventivo, con conseguente errata compilazione delle distinte base di prodotto<sup>28</sup>, oppure errori di contabilizzazione di carichi/scarichi dal magazzino materie prime/prodotti finiti<sup>29</sup>.

Infine, lo scostamento legato al prezzo di acquisizione delle materie prime misura la variazione dell'efficienza esterna. Anche in questo caso, per poter attribuire la responsabilità ai vari managers, che possono essere ad esempio il responsabile dell'ufficio acquisti o anche lo stesso responsabile di produzione, potrebbe essere utile

---

<sup>27</sup> Per quanto riguarda i costi delle materie prime è importante valutare l'effetto volume oltre che congiuntamente ai livelli di fatturato anche alla situazione relativa alla resa delle materie prime in quanto, come è stato visto precedentemente, il volume di produzione è un fattore che entra nel calcolo della resa dei materiali.

<sup>28</sup> Le distinte base sono dei documenti che possono essere definiti come delle "ricette di prodotto". Al loro interno infatti sono sintetizzati tutti i consumi di risorse ( siano esse espresse in termini materiali, tempo uomo o tempo macchina), necessari alla realizzazione del prodotto.

<sup>29</sup> A proposito di queste problematiche, verrà analizzato un report ad hoc nel capitolo relativo alla parte pratica di questo elaborato.

ricorrere al calcolo di ulteriori sotto scostamenti. In generale gli scostamenti relativi al prezzo di acquisizione dipendono dalla forza contrattuale esercitata dall'ufficio acquisti con specifici fornitori, dal tipo di materia prima acquistata e, in presenza di un mix di materie prime utilizzate nel processo, dallo sbilanciamento dei consumi sulla materia maggiormente costosa.

### **1.6 Attori coinvolti nel controllo: il planner ed il controller<sup>30</sup>**

A conclusione di questo capitolo, è utile far chiarezza anche sulle persone che effettivamente attuano il controllo e gestiscono la reportistica.

Abbiamo parlato nel corso dell'elaborato di managers e responsabili in generale ma non è stata fatta una descrizione specifica del ruolo di questi soggetti. In questo paragrafo invece cercheremo di delineare le caratteristiche attitudinali e le competenze di due figure aziendali che prendono parte al processo di pianificazione e controllo che sono il controller ed il planner, i quali agiscono sempre a supporto degli altri responsabili di funzione aziendale.

Il controller è un soggetto che fa parte, normalmente, del top management di un'azienda ed ha, o meglio dovrebbe avere, delle competenze trasversali, poiché il suo compito può essere individuato nella progettazione e nello sviluppo del sistema di controllo, che permetta di interpretare e valutare gli andamenti aziendali al fine di intervenire a supporto delle varie aree aziendali.

Avrà quindi conoscenze in tema di: sistema d'azienda, rilevazione contabile e processo di formazione del bilancio di esercizio, risorse umane e processi organizzativi, sistemi di controllo e di reporting, modelli di simulazione economico-finanziaria, sistemi informatici e modalità di configurazione del sistema informativo aziendale<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup>(Franceschi, 2010) pag. 231-233

<sup>31</sup> Si veda (Marchi, 2009)

Ovviamente, dovendo relazionarsi con tutte le funzioni aziendali, il controller dovrà necessariamente avere un'ottima attitudine ai rapporti interpersonali oltre ad avere attitudine per il "team-work".

Più specificamente, comunque, per comprendere cosa contraddistingue questa figura manageriale di spicco, è necessario riprendere i concetti espressi da Brusa che compie un'analisi a tre livelli<sup>32</sup>:

- 1) Ruolo che esso riveste;
- 2) Doti richieste;
- 3) Processo di comunicazione con il management operativo.

Per quanto riguarda il primo punto, abbiamo già detto che il controller si distingue per la sua cultura multidisciplinare che quindi si distacca dalla semplice elaborazione contabile dei dati economico-finanziari, deve infatti essere in grado di segnalare, suggerire e formulare osservazioni ai managers in modo da far focalizzare l'attenzione sia sui risultati relativi alle variabili di controllo concordate, sia sulle potenzialità che altre variabili, finora non considerate, potrebbero avere sul processo di pianificazione e controllo progettato.

In questa ottica possiamo dire che il controller deve necessariamente avere la capacità di elaborare in maniera continuativa ambienti e scenari complessi; inoltre deve verificare se il sistema di misurazione e controllo sia in sintonia o meno con l'orientamento strategico di fondo aziendale, quindi in linea con la "vision" e deve anche cogliere il significato sistemico degli obiettivi che sottostanno ai processi di misurazione e la validità dei parametri di misura adottati<sup>33</sup>.

Per svolgere tutti questi compiti, il controller deve possedere quindi delle attitudini e delle competenze particolari, una multidisciplinarietà che risente della

---

<sup>32</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema si veda (Brusa, 2000)

<sup>33</sup> (Franceschi, 2010) pag. 235



complessità interna aziendale. E' però interessante e necessario distinguere le attitudini dalle competenze.

Le prime, infatti, sono normalmente insite nella persona, sono relative a ciò che può essere considerato il carattere di una persona, il suo modo di essere, in generale si rifanno al patrimonio *psicobiologico* dell'essere umano<sup>34</sup>; inoltre esse sono legate ai contesti nei quali la persona stessa si è trovata ad operare. Per questi motivi, va detto che le attitudini sono difficilmente influenzabili.

Ogni persona, infatti, può essere più adatta a svolgere un compito piuttosto che un altro; per fare un esempio in ambito aziendale, ci sono persone più creative, che potrebbero essere adatte ad un ruolo nell'ambito del marketing ; mentre altre, più pragmatiche e rigide, che invece si troverebbero più a loro agio nel campo della revisione e dell'internal auditing.

Al contrario le competenze, nonostante siano collegate in qualche modo alle attitudini, si acquisiscono "sul campo" e migliorano con l'esperienza accumulata. Per il ruolo di controller, che è oggetto della nostra analisi in questa sezione, le competenze possono essere suddivise tra quelle tradizionali (amministrativo-contabili), tra cui rientrano conoscenze relative al bilancio civilistico e fiscale, conoscenza di contabilità analitica e generale, e conoscenze in ambito ICT (Information and communication technology); e quelle competenze cosiddette gestionali, comprendenti conoscenze in contabilità direzionale, budget e sistemi informativi aziendali, modelli di simulazione economico-finanziaria. Inoltre, è infine necessaria anche un'attenzione strategica da parte del controller.

Per quanto riguarda il terzo livello di analisi individuato da Brusa, - il processo di comunicazione con il management operativo - dobbiamo dire che il controller ha il ruolo di facilitatore delle relazioni e degli scambi dei flussi informativi fra soggetti interni all'azienda.

---

<sup>34</sup>(Franceschi, 2010)pag. 236

Egli deve sempre offrire al management argomenti e riflessioni vertenti sul valore competitivo e la validità segnaletica dell'informazione prodotta ed inoltre, formulare ipotesi di produzione di informazioni che si adattino alla comprensione dei cambiamenti di natura sia interna che esterna.

Dopo aver parlato della figura del controller possiamo passare a delineare le caratteristiche tipiche dell'altra figura che era stata introdotta, cioè il planner. Va detto che, nonostante ci siano degli elementi distintivi tra questi due ruoli aziendali, spesso nel linguaggio "comune" essi vengono confusi.

E' importante ricordare come in molte aziende la presenza dell'uno escluda l'altro. Abbiamo specificato che il controller, grazie alla sua cultura multidisciplinare, ha il ruolo di produttore delle specifiche ed integrate informazioni gestionali, oltre a dover predisporre l'analisi e l'elaborazione di scenari complessi e mutevoli.

Il planner invece fa qualcosa di più, ha un ruolo di produttore e coordinatore delle informazioni da impiegarsi nelle varie fasi della pianificazione strategica. In generale possiamo dire che egli ha la funzione di attivatore e coordinatore del processo di pianificazione strategica stesso, e ne conosce le caratteristiche sia da un punto di vista statico (riguardante le varie fasi del processo) che da un punto di vista dinamico (il processo in sé).

Per concludere, possiamo cercare di trovare i punti di contatto tra queste due figure, in particolare il planner è colui che "crea le condizioni affinché il processo decisionale strategico possa dispiegarsi nel modo migliore"<sup>35</sup>.

In un certo senso, completa ed integra le attività svolte dal controller ma non ha quell'autorevolezza ed autonomia di ruolo che permetta di configurare una specifica e definita identità professionale. Nonostante questo, possiamo dire che, in generale, le aziende stiano cercando di individuare una figura professionale che coniughi le caratteristiche di queste due figure molto specializzate (infatti la loro presenza si ha solo nelle aziende più strutturate e dotate di un sistema di pianificazione e controllo,

---

<sup>35</sup>(Franceschi, 2010) pag. 238

sia strategico che operativo, avanzato), che riesca a raggiungere un efficace grado di sintesi dando così un importante impulso allo sviluppo e al mantenimento di un'attività di pianificazione e controllo sempre più all'avanguardia.

## **CAPITOLO II**

### **IL CASO: MANUFACTURES DIOR SRL**

**2.1 Il gruppo Christian Dior: Valori, settori e struttura;**

**2.2 La struttura di Manufactures Dior S.r.l. ;**

**2.3.1 Reporting a supporto della funzione  
logistica/magazzino e direzione generale;**

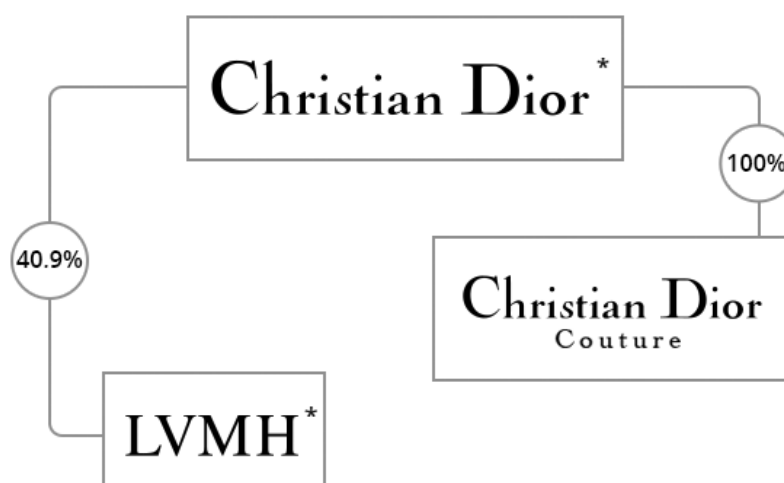
**2.3.2 Reports per il controllo delle Opex e dei Capex, come  
supporto alla funzione amministrazione e come documenti  
per la responsabilizzazione dei managers di funzione;**

**2.3.3 Report per l'analisi degli scostamenti dei costi standard  
di prodotto**

## 2.1 Il gruppo Christian Dior: Valori, settori e struttura

Prima di entrare nel dettaglio della reportistica utilizzata all'interno della società controllata e capogruppo italiana Manufactures Dior Srl, è utile introdurre brevemente alcune informazioni riguardanti il Gruppo Christian Dior. La casa di moda Christian Dior, è stata fondata dallo stilista omonimo nel 1946 al numero 30 di Avenue Mointagne a Parigi in Francia. Attualmente, il Gruppo Christian Dior (da ora in poi CD), rappresenta uno dei più grandi colossi mondiali nel settore dell'alta moda e del lusso ed impiega ben 122.736 persone (Forbes, 2016).

A livello di struttura societaria, CD controlla da sola il 40,9% del gruppo **Louis Vuitton Moët Hennessy (LVMH)**. Di seguito è possibile vedere una riproduzione schematica della struttura societaria:



Il binomio societario LVMH-Christian Dior, dà vita al leader mondiale del lusso in termini di fatturato e di risultati operativi. A testimoniare questa dominanza ci sono anche alcuni prestigiosi riconoscimenti anche da parte delle maggiori testate giornalistiche specializzate. Nel 2016, infatti, Forbes<sup>36</sup> ad esempio ha inserito il gruppo Dior all'interno della classifica annuale delle 2000 società ad azionariato diffuso più potenti del globo, posizionandola al 216° posto globale ed appunto come

<sup>36</sup> (Forbes, 2016)

detto poco prima, al primo posto considerando solo le società operanti nell'ambito della moda, e del lusso.

Andando più nello specifico, CD, ha presentato un **fatturato annuale consolidato per il 2015 pari a 37,5 miliardi di Euro**, registrando un aumento del 16% (a cambi effettivi, l'11% a cambi costanti) rispetto alle performance dell'anno precedente **ed un risultato operativo annuale consolidato pari a 6,83 miliardi di Euro.**<sup>37</sup>

Possiamo inoltre dire che, l'ambito di attività di CD non si focalizza solamente sull'alta moda (Haute Couture), che è il core business primario nel quale l'azienda ha iniziato ad operare, ma il gruppo è presente anche in altri settori, i principali dei quali sono:

- Vini e liquori
- Moda e pelletteria
- Profumi e cosmetici
- Orologeria e gioielleria
- Retail

Considerata, quindi, la varietà di settori in cui Christian Dior è presente, è utile presentare anche una suddivisione dei valori di fatturato tra i settori citati (in aggiunta è presente la voce "Other activities and eliminations):

---

<sup>37</sup> (Christian Dior, 2016)

**Ricavi di gruppo (2015)**

<b>Business Group</b>	<b>Revenues (Millions of Euro)</b>
Christian Dior Couture	1.872
Wines and Spirits	4.603
Fashion and Leather Goods	12.369
Perfumes and Cosmetics	4.517
Watches and Jewelry	3.308
Selective Retailing	11.233
Other activities and eliminations	- 391
<b>Total</b>	<b>37.511</b>

La suddivisione tra settori, a livello di reddito operativo è invece la seguente:

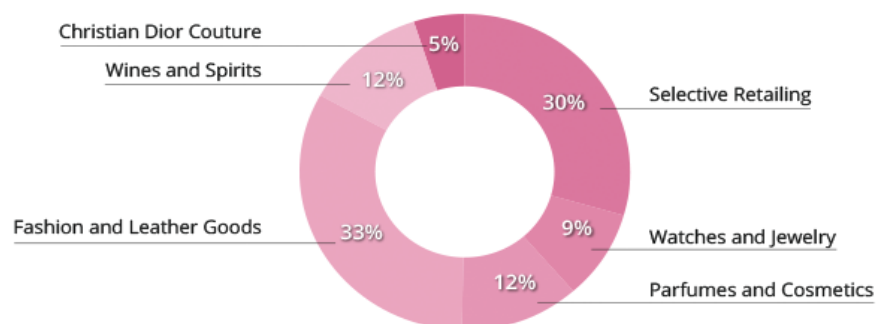
**Reddito derivante da operazioni caratteristiche (2015)**

<b>Business Group</b>	<b>Profit from recurring operations (Millions of Euro)</b>
Christian Dior Couture	240
Wines and spirits	1.363
Fashion and Leather Goods	3.505
Perfumes and cosmetics	525
Watches and Jewelry	432
Selective retailing	934
Other activities and eliminations	-172
<b>Total</b>	<b>6.827</b>

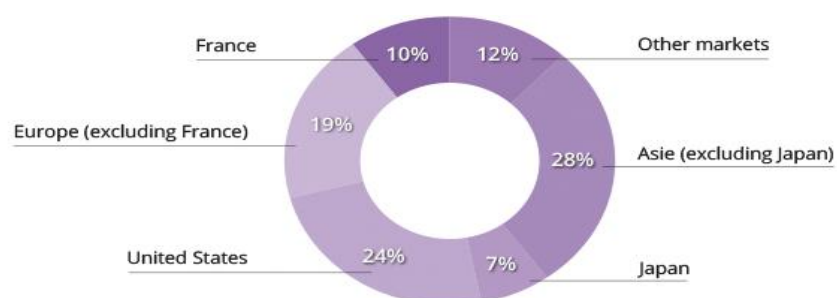
A conclusione del presente paragrafo, è utile fornire una rappresentazione grafica di come è suddiviso il fatturato, oltre che per settore di business anche a livello geografico e a livello di valuta monetaria utilizzata per le transazioni:

## Analisi del fatturato

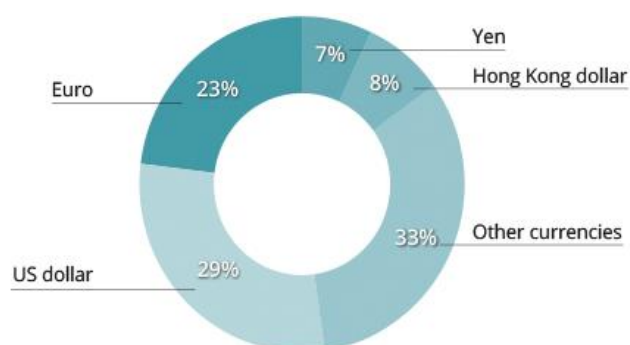
### BY BUSINESS GROUP



### BY GEOGRAPHIC REGION OF DELIVERY



### BY INVOICING CURRENCY





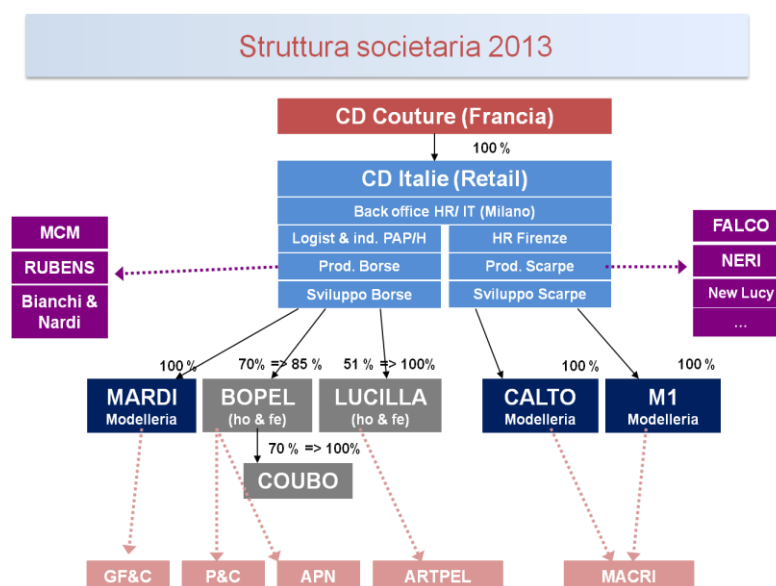
## 2.2 La struttura di Manufactures Dior S.r.l.

È facile intuire che in un gruppo di così grandi dimensioni, il controllo di gestione assume un'importanza fondamentale sia come funzione in sé, sia come supporto a tutti gli altri reparti aziendali. Considerati però i numerosi reports che questa funzione è tenuta a fornire nel corso dell'anno, è chiaro che questo lavoro circoscriverà l'analisi solo ad una parte della reportistica.

Prima di introdurre e descrivere questi report, è utile capire quale sia stata l'evoluzione delle “subsidiaries” italiane del gruppo.

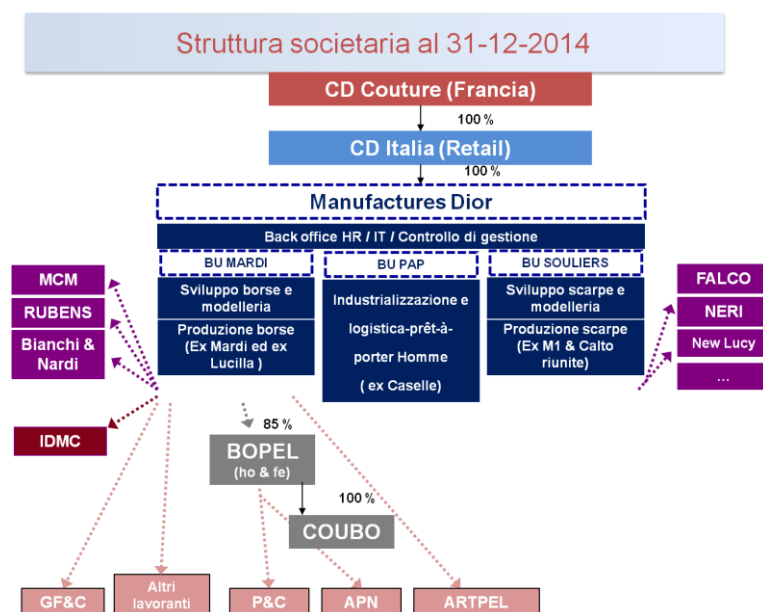
Nello specifico, va detto che tra il 2013 ed il 2015, il gruppo Christian Dior, ha perseguito per quanto riguarda l'Italia, un processo di integrazione verticale<sup>38</sup> le cui tappe possono essere brevemente ripercorse con le seguenti rappresentazioni grafiche:

Fase iniziale:

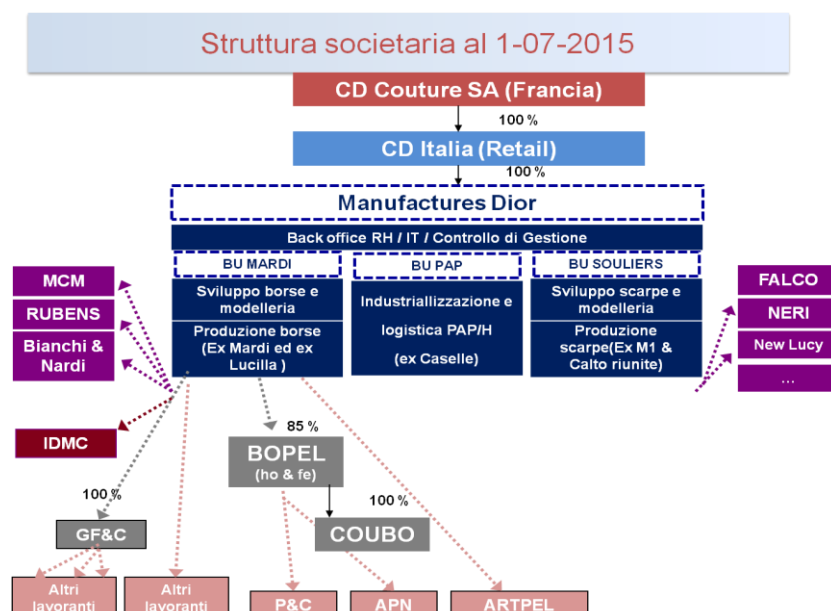


<sup>38</sup> Per approfondimenti riguardanti il tema dell'integrazione verticale, si vedano tra gli altri: (Collins, Montgomery, Invernizzi, & Molteni, 2012, p. 191 e ss)

Seconda fase:



Terza fase:



Come possiamo vedere dalle figure sovraesposte, alla fine di questa fase di integrazione, la società Manufactures Dior Srl, la quale ha ereditato da Christian Dior Italia la parte produttiva di quest'ultima e lasciandole solo una funzione amministrativa oltre al controllo dei negozi di proprietà (retail), esercita una funzione di controllo sulle altre 3 società e nello specifico, controlla il 100% della società GFeC, l'85% di Bopel ed indirettamente Coubo, controllata al 100% da Bopel.

A livello geografico le società citate sono localizzate nel seguente modo:

- **Manufactures Dior** suddivisa in tre divisioni ed ha una sede produttiva a Scandicci (Borse e piccola pelletteria), una a Fossò in provincia di Padova (per la divisione scarpe) ed una Caselle di Selvazzano, sempre in provincia di Padova (per la divisione Prêt-à-porter).
- **Bopel** situata invece a Lungagnano Val d'Arda (Piacenza), segue una parte della produzione delle borse e piccola pelletteria per conto di Manufactures Dior.
- **Coubo**, situata ad Arzano (NA), si occupa della fase di taglio per tutte le altre tre società del gruppo italiane.
- **GFeC**, situata a Casoria (NA) si occupa invece di riparazioni e gestione dei semilavorati per Bopel e Manufactures Dior.
- **Christian Dior Italia**, situata a Milano, infine, che controlla legalmente il 100% di Manufactures Dior ed è a sua volta controllata al 100% da Christian Dior Couture SA, riveste ad oggi solo un ruolo di sede legale oltre alla supervisione del canale retail, come precedentemente detto.

Infine va detto che la funzione controllo di gestione, si occupa della reportistica per tutte le società citate ed è gerarchicamente dipendente dal controllo di gestione corporate, situato in Francia.

Dal prossimo paragrafo verranno descritti alcuni dei principali reports gestiti dalla funzione Controlling.

### 2.3.1 Reporting a supporto della funzione logistica/magazzino e direzione generale<sup>39</sup>

Il primo report che andremo a descrivere, riguarda la procedura di inventario rotativo recentemente implementata gradualmente nelle varie società del gruppo.

Nello specifico, questa procedura è “una tecnica di gestione del magazzino (e quindi delle scorte fisiche) secondo la quale una piccola quantità degli articoli in giacenza viene inventariata ogni giorno o settimana, registrando gli scostamenti e riconciliando la scorta fisica con quella contabile”<sup>40</sup>.

Per quanto riguarda le società del gruppo, la procedura si suddivide nelle seguenti fasi<sup>41</sup>:

#### 1) Selezione codici

Ogni sera la funzione logistica sceglie alcuni codici da contare la mattina seguente. Nello specifico, vengono scelti almeno due codici per ogni categoria da controllare. Le categorie sono cinque ovvero: **accessori metallici** (ad esempio catene, chiusure, lettere ecc), **pelle** (ad esempio pelle di agnello, toro, cervo ecc.) **pelle pregiata** (ad esempio pitone, coccodrillo, struzzo o razza), **prodotti finiti** (ad esempio portafogli, borse, cinture ecc.) ed infine in alternanza o **tessuti o semilavorati**.

La scelta inoltre è influenzata, oltre che dalla categoria dell'articolo da controllare, anche dal valore che quest'ultimo ha a livello di magazzino e di conseguenza avviene considerando sia il suo costo medio ponderato che la giacenza fisica presente a sistema. Infine c'è anche una distinzione a livello di magazzino di giacenza e di fase di produzione.

<sup>39</sup> I dati presi in esame per i vari reports che saranno presentati da ora in avanti, sono modificati rispetto a quelli reali per motivi di segreto aziendale. Sono invece veritiere le differenti modalità di presentazione e di calcolo dei dati presenti nei suddetti reports

<sup>40</sup> (Dizionario della logistica, 2016)

<sup>41</sup> La procedura descritta fa riferimento alla società Manufactures Dior. Per quanto riguarda la società COUBO, i codici controllati sono riferiti solo alla pelle, considerata l'attività di quest'ultima società ovvero la fase di taglio. Per GFeC invece la scelta dei codici è divisa tra accessori metallici e semilavorati.

Una volta effettuata la scelta, la funzione logistica consegna ai vari addetti (addetto pelli/ tessuti, addetto accessori metallici, addetto semilavorati ed addetto prodotti finiti) una copia dell'elenco dei codici da contare. La stessa copia viene consegnata anche all'ufficio controllo di gestione.

## **2) Fase di conta fisica**

La seconda fase è quella più operativa, dove vengono effettivamente contati i codici selezionati ai fini di un allineamento dei dati fisici con quelli contabili presenti a sistema. Altra finalità è anche quella di individuare le cause per le quali ci sono eventuali disallineamenti tra dato fisico e dato contabile, al fine di individuare le opportune soluzioni correttive per una migliore gestione del magazzino.

Per questa fase, viene fatta un'ulteriore distinzione tra codici a più alta rotazione (ovvero con movimentazioni entro gli ultimi 2-3 mesi) e di conseguenza statisticamente più soggetti a variazioni tra fisico e contabile e quelli a più lenta rotazione (con movimentazioni di magazzino superiori ai 3 mesi).

Cercando di analizzare le varie categorie di articolo soggette a verifica, possiamo dire che per quanto riguarda gli accessori metallici, normalmente giacenti in differenti scatole separate, si attua un controllo a campione.

Di conseguenza facendo un esempio pratico, prendendo in considerazione un articolo che sia presente con una giacenza di 1000 pezzi, suddivisi in 10 scatole, si andranno a controllare almeno 3 scatole.

Nel caso in cui non presentino differenze, si considererà valido il dato presente a sistema, altrimenti si procederà a verificare altre 2 scatole e così via fino all'eventuale controllo completo.

Nel caso in cui invece il numero di scatole sia inferiore a 5, il controllo sarà completo in ogni caso, indipendentemente dal numero di articoli in giacenza.

Per quanto riguarda invece le pelli (non pregiate), esse si presentano stoccate in vari "mazzi", allo stesso modo degli accessori metallici quindi

viene fatto un controllo a campione sui vari mazzi contenenti pelli intere, che verranno misurati tramite piedaggiatrice<sup>42</sup>.

Per quanto riguarda invece le pelli non intere, chiamate in gergo “pezzami”, la misurazione è sempre totale e non a campione.

Per quanto riguarda poi la pelle pregiata, considerando anche l'importanza di questo tipo di materia prima e del suo costo, viene sempre effettuata una misurazione completa anziché a campione.

Il controllo completo viene effettuato anche per quanto riguarda le altre tre categorie di articoli cioè tessuti, semilavorati e prodotti finiti.

### **3) Fase di analisi delle varianze e individuazione di soluzioni operative**

Questa fase è sicuramente cruciale nella procedura di inventario rotativo in quanto permette di indagare a fondo le varie casistiche che hanno portato a disallineamenti tra le giacenze fisiche e giacenze a sistema, ed è quindi la base per cercare anche delle soluzioni adeguate per una migliore gestione futura del magazzino al fine di avere un sempre minore peso delle rettifiche inventariali che vanno a gravare sul bilancio di esercizio.

---

<sup>42</sup> Macchinario adibito alla misura del metraggio delle pelli

È poi anche propedeutica alla stesura del report settimanale redatto dal controllo di gestione, del quale è possibile vedere un estratto di seguito (quarta fase):

#### 4) Reports per la funzione logistica e direzione generale<sup>43</sup>

##### a) Report sintetico inventario rotativo

##### Manufactures Dior – IRP

YTD February- 16th May 2016				
Category	N Code Analyzed	Pre-Stock Value(€)	Difference (€)	% var
Metallic Accessories	148	1.597.250,61	- 32.622,88	-2%
Leather	75	152.456,25	1.268,14	1%
Exotic Leather	216	835.742,15	- 4.264,31	-1%
Semifinished	13	44.172,52	- 31.073,86	-70%
Finished Products	316	798.123,18	- 56.584,74	-7%
<b>Total</b>	<b>768</b>	<b>3.427.744,71</b>	<b>-123.277,65</b>	<b>-4%</b>

##### b) Dettaglio prodotti finiti

F inished Product Detail-Week 19th						
SKU	D escription	NTS- Q.ty	Physical Q.ty	Pre-Stock Value(€)	D ifference (€)	% var.
CRO44550M02V	Lady D ior	1	0	€ 2.318,76	-€ 2.318,76	-100%
M0500PALRM09G	Lady D ior	1	0	€ 1.946,19	-€ 1.946,19	-100%
M0831PVCVM915	D ior Addict	5	0	€ 1.831,25	-€ 1.831,25	-100%
M1055PCOMM821	D ior Bar	1	0	€ 3.736,87	-€ 3.736,87	-100%
M0902PTVSM10D	D iorissimo	4	2	€ 1.655,99	-€ 827,99	-50%
M0550PPIPM972	Lady D ior	4	1	€ 1.369,25	-€ 1.026,94	-75%
M1057BEPPM911	D ior Bar	3	2	€ 1.354,56	-€ 451,52	-33%
CRO44501M06V	Lady D ior	3	2	€ 4.953,30	-€ 1.651,10	-33%
<b>Total</b>		<b>22</b>	<b>7</b>	<b>€ 19.166,16</b>	<b>-€ 13.790,62</b>	<b>-72%</b>

<sup>43</sup> Anche in questo caso, per motivi di riservatezza, i valori presentati sono stati modificati rispetto ai dati reali.

c) Esempi di criticità evidenziate ed alcune proposte di soluzione (nell'esempio si considera la categoria “accessori metallici”)

**Comments:**

*0) Lack of a general check on the raw materials at the reception*

*1) Metallic Accessories*

-) Low Rotation: Wrong identification of the composition of the products

-) Fast rotation:

- Errors in counting;
- Missing products in the boxes arrived from the suppliers (lack of checks at the arrival);
- Mistakes and lack of update in B.O.M and consequent lack of stock consistency;
- Differences between documents DDT and q.ty sent to the external suppliers;

### **2.3.2 Reports per il controllo delle Opex e dei Capex, come supporto alla funzione amministrazione e come documenti per la responsabilizzazione dei managers di funzione**

I reports che andremo a descrivere sono collegati al controllo delle Opex (operational expenditure) e dei Capex (Capital Expenditure). Entrambe queste categorie fanno riferimento a costi generali relativi alla gestione di uno stabilimento (business unit che sia) ma, mentre le Opex si riferiscono ai costi di gestione corrente (quindi annuale) dello stabilimento, i Capex si riferiscono agli investimenti ed avranno quindi un'utilità necessariamente pluriennale.

Come è specificato nel titolo poi, il controllo per questi tipi di costo e di conseguenza la reportistica allegata è redatta dal controllo di gestione a supporto sia



della funzione amministrazione che dei managers delle altre funzioni che hanno una responsabilità su determinate classificazioni di costo sottoposte a controllo.

Nello specifico, le categorie di costo (OPEX) che vengono analizzate in questo tipo di report sono 24 e sono elencate di seguito:

- Spese di viaggio;
- Manutenzioni e riparazioni;
- Ammortamenti;
- Altri costi indiretti di produzione;
- Affitti;
- Manutenzioni edifici;
- Spese di vigilanza;
- Assicurazioni;
- Tasse;
- Utenze (gas ed energia elettrica);
- Spese di pulizia;
- Riscaldamento;
- Assicurazioni per macchinari di produzione;
- Consulenze tecniche per la produzione;
- Assistenze tecniche;
- Noleggi;
- Spese per veicoli (carburante incluso);
- Spese relative a bolli e documenti di registro;
- Oneri degli amministratori;
- Spese informatiche;
- Spese postali;
- Spese telefoniche;
- Spese per consulenze legali ed amministrative;
- Altre spese.

Tutte le categorie elencate, sono raggruppamenti di più conti contabili che, durante l'analisi vengono controllati distintamente.

Procedendo con ordine, l'analisi e la conseguente reportistica si sviluppa nel seguente modo:

### 1) Report sintetico di controllo per l'amministrazione, per i responsabili di funzione e per la direzione generale

Il primo step riguarda quindi un controllo sintetico delle voci elencate, senza andare a investigare per singolo conto di contabilità.

Questo controllo avviene ovviamente a partire dalla contabilità generale, caricata all'interno del software gestionale di gruppo che riclassifica già gli importi dei vari conti contabili all'interno delle categorie di costo elencate poco prima.

Si procede quindi ad un'estrazione dei dati su foglio Excel in modo da poterli rielaborare più facilmente. In particolare, va detto che il controllo delle performance che viene analizzato, è relativo agli scostamenti rispetto all'anno precedente, rispetto al Budget (redatto tra ottobre e novembre dell'anno n-1), rispetto al revised 1 (che rappresenta un re-forecast del budget fatto ad Aprile) ed infine nell'ultima parte dell'anno viene fatta l'analisi degli scostamenti anche rispetto al revised 2 (che è un ulteriore re-forecast del budget, normalmente redatto ad Agosto e costituisce la base per il budget dell'anno n+1).

A livello grafico, il report si presenta in questo modo:

MD SACS YTD	REPORT OPEX APRIL 2016	N Month						
		4						
in K€	account	YTD 2015,04	BDG 2016	YTD 2016	VS var K€	BUDGET %	Comments	
Code								
PB530	Maintenance & repairs	- 17	- 43	- 83	- 40	93%	11K€ Invoices to be received for Airone	

Come possiamo vedere, esiste la necessità di evidenziare i valori che eccedono gli obiettivi (ad esempio budget, revised 1 o revised 2) per far sì che l'attenzione dei managers ed in generale dei destinatari dei reports, si

concentri subito sui valori rilevanti in modo da andare a trovare delle soluzioni al problema (nel caso specifico appunto, il superamento degli obiettivi di spesa). Come aiuto, il controllo di gestione, inserisce nella colonna a fianco a quella relativa allo scostamento e alla corrispondente variazione percentuale rispetto al parametro obiettivo, un breve commento che va a spiegare a cosa è dovuto principalmente lo scostamento.

Questo tipo di analisi, come già anticipato viene effettuata per tutti i tipi di Opex elencati poco sopra, e per ogni società con sede in Italia. Per quanto riguarda Manufactures Dior, sia per la divisione borse/piccola pelletteria che per la divisione scarpe, il report viene anche suddiviso tra reparto progettazione industriale/sviluppo e per la parte produttiva vera e propria.

La fase che segue questo tipo di reporting, che come abbiamo visto è un report sintetico, adatto per la direzione generale per capire l'andamento globale dei costi riguardanti lo stabilimento e solo in parte per l'amministrazione e per i responsabili di funzione, fa riferimento ad un tipo di reportistica più specifica che va quindi a investigare in maniera più approfondita gli scostamenti che si individuano nella fase appena descritta.

## **2) Report di dettaglio per l'amministrazione e per i responsabili di funzione**

Nello specifico possiamo dire che in questa seconda fase c'è una differenziazione generale tra i reports che sono destinati alla funzione amministrazione e quelli destinati invece agli altri responsabili di funzione.

Come primo step, comune, in termini di costruzione, sia per l'amministrazione che per le altre funzioni, c'è una fase di riguardante una generale automatizzazione e velocizzazione dell'analisi della reportistica. È stato quindi creato un "foglio excel" che funge da "Tableau de Bord", per la navigazione tra i report.

Una parte di quest'ultimo è presentato di seguito:

CONTROL INDEX			
OPEX CODE	OPEX DESCRIPTION	YTD	MTD
PB440	Travel Expenses	Report PB440 YTD	Report PB440 MTD
PB530	Maintenance & repairs	Report PB530 YTD	Report PB530 MTD
PB550	Amortisations	Report PB550 YTD	Report PB550 MTD
PB580	Other Indirect Cost	Report PB580 YTD	Report PB580 MTD
PC102	Rents	Report PC102 YTD	Report PC102 MTD

Questo Tableau de bord, è stato costruito con l'inserimento di una serie di macro che rimandano direttamente ai reports desiderati dai destinatari dei reports ed in questo modo si agevola notevolmente la navigazione all'interno dei fogli di lavoro e si garantisce un'adeguata prontezza nella presa di decisioni per sanare le eventuali diseconomie evidenziate.

Come dicevamo, la differenza tra i reports per l'amministrazione e quelli per le altre funzioni, sta nella struttura dei reports stessi.

Nello specifico, per quanto riguarda l'amministrazione, la funzione del report, è quella di evidenziare eventuali mancati accantonamenti, o mancati risconti nei conti contabili raggruppati all'interno delle singole Opex. Un'altra funzione è poi quella di individuare eventuali erronee riclassificazioni di costi all'interno delle spese operative, evidenziando quindi la necessità di cambiare il codice della Opex all'interno della quale imputare quel determinato costo.

Questi tipi di analisi vengono fatte direttamente dall'ufficio controllo di gestione che interfacciandosi poi con la funzione amministrazione cerca di individuare la miglior soluzione, a seconda del problema individuato.

Per l'analisi relativa all'individuazione di mancati accantonamenti o eventuali risconti, all'interno del report è presente un'analisi degli scostamenti fatta rispetto all'importo relativo agli eventuali contratti per le spese generali stipulati da Manufactures Dior, Bopel, GFeC o Coubo, che permette immediatamente di individuare eventuali errori negli accantonamenti e/o nei risconti. È inoltre presente anche in questo caso un'analisi delle varianze rispetto ai documenti preventivi (i già citati budget, révisé 1 e révisé 2), oltre al classico confronto con l'importo relativo all'anno precedente. Nel caso in cui, al contrario, non ci siano contratti stipulati per una determinata Opex, sarà compito del controllo di gestione, di concerto con l'amministrazione e con il responsabile della Opex specifica, decidere l'importo del costo da imputare.

Per quanto riguarda invece risoluzioni al secondo tipo di problema e cioè errate riclassificazioni dei costi, l'ufficio controllo di gestione, analizza la natura e/o la destinazione del costo e sempre di concerto con l'amministrazione valuta la necessità di riclassifica e dove riclassificarlo fornendo le spiegazioni relative alla decisione intrapresa.

Ricapitolando quindi, il report si presenta in questo modo:

il costo relativo ad ogni opex è declinato per i vari conti contabili collegati che a loro volta sono declinati in base alle contropartite registrate al loro interno. Per ogni contropartita (per cui è presente un contratto) e/o conto contabile, si ha appunto un'analisi degli scostamenti rispetto al suddetto contratto, e rispetto al budget/forecast.

L'analisi appena descritta viene effettuata sia a livello mensile sia a livello "Year to date" ovvero considerando il progressivo della spesa fino al periodo (mese) considerato.

Di seguito è possibile vedere un estratto del report descritto:

**SECURITY EXPENSES YTD**

**4 April**

Data reg.	(Tutto)
Conto Syrus	PC106

			ANNO 2016	MESE
Conto	Descr. conto	Descr. Controp.	Somma di Contratto_Mens.	Somma di BDG
16150030	COSTI PER VIGILANZA	(vuoto)		
		VIP SECURTAL SRL	-26,00	
	<b>COSTI PER VIGILANZA Totale</b>		<b>-26,00</b>	
<b>16150030 Totale</b>			<b>-26,00</b>	
(vuoto)	(vuoto)	(vuoto)		-24,68
	<b>(vuoto) Totale</b>			<b>-24,68</b>
<b>(vuoto) Totale</b>				<b>-24,68</b>
<b>Totale complessivo</b>			<b>-26,00</b>	<b>-24,68</b>

Passando invece alla reportistica relativa ai managers di funzione diversi dall'amministrazione, possiamo dire che la necessità del report è più legata alla responsabilizzazione di detti managers e di conseguenza acquista molto più valore anche l'analisi delle varianze presente nei documenti di reporting.

UTILITY		YTG		
			INDICE	
		<b>4 April</b>		
Data reg.	(Tutto)			
Conto Syrus	PC116			
MESE	(Tutto)			
CDC syrus	MARDI			
Valori				
Conto	Descr. conto	Somma di BDG	Somma di Saldo MM	
16150065	CONSUMI ACQUA		-2,22	
16150070	FORZA MOTRICE ED ENERGIA ELETT		-58,92	
<b>Totale complessivo</b>		<b>-149,00</b>	<b>-61,14</b>	

Come possiamo vedere, in questo caso assume importanza l'importo annuale disponibile per il manager per la gestione dei costi sotto la sua responsabilità. In questo modo si permette una responsabilizzazione dei managers stessi. In questo caso infatti parliamo di un' analisi Year to Go (YTG), cioè l'analisi dello scostamento viene fatta di mese in mese rispetto all'importo totale stanziato a budget. Allo stesso tempo come parametro di confronto è sempre presente anche l'importo dell'anno precedente riferito allo stesso periodo e l'importo annuale dell'anno precedente. Infine, sempre per guidare meglio l'attenzione dei managers, è fornito anche uno "specchietto" relativo alla percentuale di utilizzo del budget e al conseguente importo disponibile fino a fine anno (vedi figura sotto)

BUDGET		
YTG VS BDG	YTG % Utiliz.	YTG % Remaining
58,92	no bdg	no bdg remaining
-87,86	41,03%	58,97%

Questo tipo di report viene quindi inviato mensilmente ai vari responsabili.

In base ai conti contabili per i quali, i managers hanno superato i limiti del budget, essi possono analizzare le singole contropartite per capire per cosa stanno effettivamente spendendo, e per porre in essere le adeguate azioni correttive. Ribadiamo comunque che l'analisi riguarda gli stessi tipi di costi sia per l'amministrazione che per le altre funzioni, cambia semplicemente la prospettiva e la finalità del report.

A questo punto, possiamo passare alla descrizione dei reports relativi all'analisi dei Capex. Il principio che guida questo tipo di controllo è analogo alle Opex, e cioè capire quale sia lo stato di avanzamento dei costi e se ci sia stato o meno un superamento dei limiti di spesa assegnati ai vari responsabili. In questo caso, l'analisi viene fatta per singola società e differenziando anche tra la parte progettazione

industriale/sviluppo prodotto e parte produttiva vera e propria, come avviene per il report di sintesi, visto nella prima parte di questo paragrafo.

Come breve descrizione sulla modalità con cui le spese relative ai Capex vengono sostenute, possiamo dire che i responsabili di funzione hanno a disposizione un budget annuale da spendere per investimenti pluriennali inerenti la propria area. Per poter sostenere queste spese, questi ultimi presentano al direttore industriale/Amministratore Delegato e al responsabile del controllo di gestione, una “domanda di investimento” all’interno della quale sono sintetizzate le caratteristiche dell’investimento (in termini di miglioramento delle prestazioni aziendali, miglioramento dello svolgimento del lavoro, durata dell’investimento, impatto economico-finanziario ecc.). Queste domande sono analizzate appunto sia dall’AD che dal CFO/Controller che possono approvarlo o meno. Nel caso in cui ci sia l’approvazione allora il costo pluriennale entra nel computo delle spese relative ad investimenti del manager che ne ha fatto richiesta.

Entrando più nel dettaglio del report, possiamo dire che le varie categorie contabili degli assets pluriennali, sono riclassificate in 7 categorie di Capex, per ognuna delle quali si ha un budget.

Nello specifico, le categorie a cui facciamo riferimento sono le seguenti:

- IT/Software;
- Renovation;
- Machine;
- Furniture;
- Safety & Security;
- IT/Hardware;
- Others.



Un primo report sintetico che viene quindi fornito ai responsabili ha una struttura simile alla seguente:

Project type	Currency	BDG 2016	ACT	R1 2016	Comments
IT / Software	K EUR	190	47	190	Logistic adv. (70K€)+other accounting (30K€)+Evolutions NTS (30K€)+ analytical accounting (60K€)

Anche in questo caso è fornita la percentuale di avanzamento della spesa:

YTG vs BDG	% Utiliz. BDG
142,59	25%

Infine, il report sintetico può essere declinato evidenziando il dettaglio degli investimenti effettuati, di cui si fornisce un esempio.

Investment Type	Code	Description	Date of amort.	% of amort.	Investment_Value
IT/Software	80001	SOFTWARE GESTIONALE NTS	04/01/2016	20,00	106.321,00
	80002	AUTOCAD 2016 MODELLERIA	29/02/2016	20,00	1.727,00

Anche questo tipo di report viene inviato ai managers responsabili ogni mese.

### 2.3.3 Report per l'analisi degli scostamenti dei costi standard di prodotto

L'ultimo report che andiamo a descrivere, rappresenta probabilmente uno dei più classici reports con cui la funzione controllo di gestione si interfaccia quotidianamente. In particolare, presenteremo un'analisi degli scostamenti relativa ai costi standard di prodotto (relativamente alle materie prime nel caso specifico).

Questa analisi viene condotta mensilmente per tutte le società del gruppo, chiaramente in relazione ai prodotti che gestiscono. Prendendo come esempio la società Manufactures Dior, e nello specifico la divisione Pelletteria, l'analisi viene

condotta per categoria di prodotto (quindi borse, cinture, piccola pelletteria) e all'interno delle singole categorie viene analizzato il singolo codice articolo.

Per fare questo tipo di analisi, assume un'importanza cruciale il costo standard di prodotto calcolato grazie alle distinte base. Queste ultime sono dei documenti di produzione che sintetizzano tutto ciò che serve per produrre un certo articolo, in termini di materiali, in termini di ore macchina/ ore uomo necessarie per la produzione e considerando anche eventuali sfridi o in generale inefficienze produttive fisiologiche. Possiamo dire che esse rappresentano una sorta di vera e propria "ricetta" di prodotto.

Partendo quindi da essa, verrà poi fatto un confronto con quello che è il dato reale ottenuto dall'impresa (o dato "actual") e analizzando le differenze si andrà a cercare il motivo dello scostamento, che potrà essere normalmente dovuto a scostamenti di volume, scostamenti di prezzo/costo e scostamenti di mix. Prima di fornire degli estratti del report in esame, è utile introdurre le formule matematiche che permettono di capire il motivo dello scostamento.

Supponendo che il costo delle materie prime (ma l'analisi può essere effettuata per qualsiasi componente del costo di produzione, dato che la logica rimane invariata), sia dato dal seguente prodotto<sup>44</sup>:

$$Q * (\sum \text{materia } i * P_i)$$

Allora possiamo declinare lo scostamento globale, calcolato con la seguente differenza:

$$\text{Costo materie prime Actual} - \text{Costo materie prime STD} = \text{Scostamento globale}$$

In tre distinti scostamenti, relativi alla quantità, al mix (ovvero potrebbe accadere che si utilizzino delle materie prime diverse da quelle previste a standard e di conseguenza il costo potrebbe esserne influenzato)<sup>45</sup> ed al costo, e cioè:

---

<sup>44</sup>Rielaborazione di (Marasca, Marchi & Riccaboni 2013) pag. 377 e ss.

**1) Scostamento di volume**

$$Q_r * (\sum \text{materia } i_r * P_{i_r}) - Q_{std} * (\sum \text{materia } i_r * P_{i_r})^{45}$$

**2) Scostamento di Mix**

$$Q_{std} * (\sum \text{materia } i_r * P_{i_r}) - Q_{std} * (\sum \text{materia } i_{std} * P_{i_r})$$

**3) Scostamento di prezzo/costo**

$$Q_{std} * (\sum \text{materia } i_{std} * P_{i_r}) - Q_{std} * (\sum \text{materia } i_{std} * P_{i_{std}})$$

Fatta questa doverosa premessa, possiamo semplicemente passare alla descrizione del report e di come è formato il costo di prodotto in Manufactures Dior.

Le macro-categorie di costo di prodotto sono elencate di seguito:

- Raw Materials (che comprende: la materia prima principale, normalmente la pelle, ed altre componenti quali gli accessori metallici e fodere)
- Subcontracted Labour: che comprende i costi orari per le fasi di taglio, preparazione, montaggio, eventuali lavorazioni speciali e rifinitura/ altre lavorazioni.

La somma tra Raw Materials e Subcontracted Labour equivale al costo di fabbricazione. Sulla base di questi costi standard, viene applicato ai prodotti un mark-up fisso, a seconda del tipo di articolo, che la capogruppo Christian Dior Couture, riconosce alla società Manufactures Dior.

Considerando quindi che la società Manufactures Dior opera su commessa (in conto lavoro), questo tipo di analisi sui costi standard di prodotto assume un'importanza cruciale al fine di tenere sotto controllo la redditività per singolo codice articolo. Essendo infatti fisso il mark-up, Manufactures Dior beneficerà di un surplus di entrate nel caso in cui riuscirà a risparmiare sui costi di produzione. Nel caso

<sup>45</sup> Va tenuto presente che in questo caso non si sta facendo riferimento alle rese dei prodotti che potrebbero dar vita ad un'ulteriore effetto mix all'interno della formula.

<sup>46</sup> Con il "pedice" r si intendono valori "actual" (cioè reali o consuntivi), mentre con il "pedice" std si intendono valori standard (o di budget)

opposto invece, andrà a diminuire quello che è il suo profitto derivante dalla differenza tra mark-up e costo effettivamente sostenuto.

Possiamo quindi concludere questo paragrafo fornendo un esempio numerico relativo all'analisi appena descritta<sup>47</sup>:

<b>Budget</b>		
<b>Volume</b>	<b>Coeff. Unit. Pelle(cm<sup>2</sup>)</b>	<b>Costo std pelle(€/cm<sup>2</sup>)</b>
<b>12.000</b>	<b>50</b>	<b>22</b>

<b>Actual</b>		
<b>Volume effettivo</b>	<b>Coeff. Unit. Pelle(cm<sup>2</sup>)</b>	<b>Costo effettivo pelle(€/cm<sup>2</sup>)</b>
<b>11.900</b>	<b>55</b>	<b>23</b>

Utilizzando quindi le formule indicate in precedenza, l'analisi si svolge nel seguente modo:

### 1) Scostamento Globale

Costo Totale a Budget – Costo Totale Actual=

$$= V_{std} * Coeff._{std} * Costo_{std} - V_{act} * Coeff._{act} * Costo_{act} =$$

$$= 13.200.000 \text{ €} - 15.053.500 \text{ €} = -1.853.500 \text{ € (scostamento negativo, effetto negativo)}$$

Questo scostamento globale può essere declinato, come già anticipato, nei seguenti scostamenti parziali, in modo da evidenziare i tre effetti: volume, mix materia (coefficiente) e costo.

<sup>47</sup> Prenderemo in considerazione, per finalità didattiche, solo i costi relativi alle pelli, dato che la logica che sta alla base dell'analisi appena descritta rimane invariata indipendentemente dal numero di fattori considerati per l'analisi degli scostamenti. Va inoltre ricordato come questi valori siano diversi dai reali per motivi di segreto aziendale.

**2) Effetto Volume**

$$V_{std} * Coeff._{std} * Costo_{std} - V_{act} * Coeff._{std} * Costo_{std}$$

**3) Effetto mix materia**

$$V_{act} * Coeff._{std} * Costo_{std} - V_{act} * Coeff._{act} * Costo_{std}$$

**4) Effetto Costo/Prezzo**

$$V_{act} * Coeff._{act} * Costo_{std} - V_{act} * Coeff._{act} * Costo_{act}$$

Di seguito, possiamo vedere gli effetti a livello numerico e il loro relativo peso sullo scostamento globale.

<b>Tipo effetto</b>	<b>Valore</b>	<b>% scostamento sul totale</b>
<b>Effetto Volume</b>	<b>110.000</b>	<b>- 5,93%</b>
<b>Effetto mix materia</b>	<b>- 1.309.000</b>	<b>70,62%</b>
<b>Effetto Prezzo</b>	<b>- 654.500</b>	<b>35,31%</b>
<b>Totale</b>	<b>- 1.853.500</b>	<b>100%</b>

Nello specifico, solo l'effetto volume impatta positivamente, mentre gli altri due agiscono con un effetto negativo. Va, comunque, chiarito che nonostante l'effetto volume agisca positivamente, questo accade perché l'azienda non è riuscita a raggiungere il volume di produzione richiesto dalla casa madre, cosa che ovviamente è tutt'altro che positiva.

Per quanto riguarda lo scostamento mix materia, l'effetto negativo può essere legato ad esempio ad un tipo di pelle di qualità peggiore che di conseguenza ha richiesto un utilizzo maggiore in termini di cm<sup>2</sup> per unità di prodotto.

Infine, per quanto riguarda l'effetto prezzo/ costo, quest'ultimo è probabilmente dovuto ad una contrattazione sfavorevole con i fornitori per quanto riguarda l'acquisto della pelle rispetto a quanto stabilito a livello preventivo.

Va detto, come conclusione del paragrafo che oltre all'analisi presentata, in azienda ne viene redatta anche un'altra per evidenziare il peso percentuale che le varie componenti legate al costo di produzione hanno sul fatturato.

### **3. *CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE***

Lo scopo di questo lavoro era comprendere come il controllo di gestione possa essere un supporto per le altre funzioni aziendali. Si è cercato di descrivere alcuni dei più comuni e importanti reports che vengono redatti in Manufactures Dior per il controllo aziendale e se ne sono descritte le finalità che possono essere riassunte brevemente in questo capitolo conclusivo.

Per quanto riguarda il report relativo alla procedura di inventario rotativo, possiamo dire che la finalità è quella di seguire quotidianamente il processo di gestione degli articoli (sia che essi siano materie prime, semilavorati o prodotti finiti) a livello di magazzino, per riuscire nel tempo a diminuire le eventuali rettifiche inventariali che impattano a livello di bilancio e che sono chiaramente indice di una scorretta gestione dei magazzini.

Una delle principali criticità che si sono manifestate in seguito all'introduzione di questo tipo di procedura in azienda, è stata la resistenza al cambiamento da parte degli operatori che prendevano parte al processo.

Nello specifico i motivi principali di questa resistenza sono legati al fatto di vedere il controllo di gestione come “invasore di campo” piuttosto che ente di supporto e inoltre, almeno inizialmente, la procedura descritta era vissuta come una perdita di tempo.

Questo tipo di criticità, attenuatesi nel tempo, dato che anche gli operatori stessi si sono pian piano resi conto del miglioramento della gestione di magazzino che derivava dall'attuazione delle procedure descritte, era legata principalmente al fatto che fino al 2013, la società non era parte del gruppo Christian Dior e di conseguenza non c'era una adeguata cultura del controllo e del rispetto di procedure formalizzate, necessarie invece in una logica di gruppo.

Per quanto riguarda invece gli altri tipi di report analizzati, e cioè controllo delle Opex e Capex e le analisi degli scostamenti relative ai costi standard di prodotto, è possibile dire che essi sono stati accolti dai destinatari con grande entusiasmo. C'è stata quindi una generale collaborazione tra l'ufficio controllo di gestione e le altre funzioni destinatarie dei report, prima su tutte la funzione amministrazione. Questo ha permesso quindi anche un consolidamento della posizione della funzione di controllo di gestione come ente di supporto, piuttosto che essere visto solo e soltanto come un controllore distaccato. Inoltre, con riferimento in particolare ai reports relativi al controllo delle Opex e dei Capex, c'è stata anche una generale volontà di essere responsabilizzati in termini di controllo dei costi, piuttosto che considerare questo tipo di reporting come un report al quale sottostare semplicemente.

Di conseguenza possiamo dire, a conclusione del presente elaborato, che il controllo di gestione riuscirà ad agire come ente di supporto vero e proprio per le altre funzioni, solo nel momento in cui questo ruolo viene effettivamente riconosciuto dalle funzioni che si interfacciano con esso. Nel caso contrario invece, il controllo di gestione svolgerà un ruolo un po' più "sterile" e che rischia di non creare valore per l'azienda né soprattutto per le persone, ciò a discapito dell'ambiente di lavoro e della capacità di operare in un'ottica di tipo strategico e quindi di lungo termine, questione alla quale tutte le aziende, e soprattutto le aziende leader, devono porre particolare attenzione per consolidare questo tipo di posizione di leadership.



## ***RINGRAZIAMENTI***

Grazie...

Una parola troppe volte dimenticata, troppe volte detta per prassi, troppe volte detta per abitudine, troppe volte non detta.

Se cerchiamo il termine “grazie” sul vocabolario, troviamo che questa parola viene definita come una voce che esprime all’occasione la gratitudine o un cortese rifiuto.

Bene, per me in questo momento essa ha un solo significato: la gratitudine verso tutte quelle persone che hanno creduto in me e che mi hanno sostenuto nel mio cammino.

Ringrazio in primis i miei genitori, Riccardo e Nicoletta, e mia sorella Lisa che mi hanno supportato e sopportato durante tutti i miei percorsi, scolastico-accademici o personali che fossero. Allo stesso tempo ringrazio anche tutta la mia famiglia e quindi nonni e nonne, zii e zie, oltre a mio cugino Filippo e tutti gli altri parenti, i quali a loro volta mi hanno aiutato a raggiungere questo traguardo, chi proprio dandomi aiuti e consigli pratici anche sulla stesura di questo elaborato e chi anche con semplici parole è riuscito a farmi capire come andare avanti.

Un ulteriore ringraziamento va ovviamente anche a tutti gli amici, sia quelli di una vita con cui ho condiviso gioie e dolori in tutti i campi, sia quelli incontrati successivamente grazie alla scuola, all’università e al master che ho frequentato durante gli ultimi anni. Ringrazio anche tutte le persone che sono entrate nella mia vita anche solo per un breve periodo e che mi hanno comunque lasciato qualcosa.

Ringrazio inoltre tutti i miei ex colleghi incontrati in Solvay Chimica Italia S.p.A. prima, in Deborah Group S.p.A. poi, ed infine in Manufactures Dior S.r.l. per avermi permesso di crescere professionalmente e quindi anche di farmi completare questo elaborato con consigli e dritte.

Infine, ultimo ma non ultimo, voglio ringraziare in maniera particolare la mia relatrice, la Prof.ssa Giuseppina Iacoviello, per la sua disponibilità a chiarirmi dubbi ed incertezze relativi alla stesura di questo elaborato. La ringrazio inoltre per il supporto ed i consigli che mi ha dato anche sia durante il mio periodo di stage, durante la stesura del project work del master oltre che per la stesura della tesi di laurea triennale. Il ringraziamento più grande che mi sento di rivolgerle comunque, è legato alla sua capacità di farmi interessare al mondo del controllo di gestione, e di farmi capire che questa è la strada che voglio percorrere per quanto riguarda la mia vita professionale.

***“Non c'è niente di costante,***

***salvo il cambiamento.”***

***Buddha***

***“Colui che non prevede le cose lontane,***

***si espone ad infelicità ravvicinate.”***

***Confucio***

## ***BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA CITATA E CONSULTATA***

- Dizionario della logistica*. (2016). Tratto da  
<http://www.dizionariologistica.com/dirdizion/inventario.html>
- Forbes*. (2016). Tratto da Sito web Forbes:  
<http://www.forbes.com/global2000/list/>
- Abel, D. (1980). *Defining the business: the starting point of strategic planning*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Amigoni, F. (1988). Le forme di reporting e l'analisi degli scostamenti. In F. Amigoni, *Misurazioni d'azienda, Programmazione e controllo*. Milano: Giuffrè.
- Amigoni, F. (2006). *I sistemi di controllo: criteri di progettazione*. Milano: Università Bocconi Editore.
- Andreani, G., Giommoni, F., & Tubelli, A. (2012). *La disciplina delle rimanenze*. IPSOA.
- Ansoff, H. (1968). *Strategia Aziendale*. Milano: Etas.
- Anthony, R., Hawkins, F., D.M., M., & Merchant, K. (2005). *Sistemi di Controllo*. Milano: McGraw-Hill.
- Baraldi, S., Devecchi, C., & Teodori, C. (2003). *I sistemi di pianificazione e controllo*. Torino: Giappichelli.
- Batty, Y. (1962). *Manuale dei costi standard*. Milano: Franco Angeli.
- Brunetti, G. (1979). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*.
- Brusa, L. (1995). *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*. Milano: Giuffrè.
- Brusa, L. (2000). *Sistemi Manageriali di pianificazione e controllo*. Milano: Giuffrè.
- Brusa, L., & Zamproga, L. (1991). *Pianificazione e Controllo di Gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*. Milano: Etas.

- Bubbio, A. (1994). *Analisi dei costi e gestione d'impresa*. Milano: Guerini Editore.
- Bubbio, A. (2000). La pianificazione strategica e il controllo di gestione: la necessità di cambiare. *Budget n. 21*.
- Christian Dior. (2016). *Società Christian Dior*. Tratto da Sito web Christian Dior: [http://www.dior-finance.com/en-US/Documentation/InformationsReglementees/08\\_CommuniqueFinanciers.aspx/](http://www.dior-finance.com/en-US/Documentation/InformationsReglementees/08_CommuniqueFinanciers.aspx/)
- Cinquini, L. (2003 - 2013). *Strumenti per l'analisi dei costi-Fondamenti di cost accounting*. Torino: Giappichelli.
- Coda, V. (1970). *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*. Milano: Giuffrè.
- Coda, V. (1988). *L'orientamento strategico dell'impresa*. Torino: Utet.
- Collins, Montgomery, Invernizzi, & Molteni. (2012). *Corporate Level Strategy-Generare valore condiviso nelle imprese multi business*. McGraw-Hill.
- Drury, C. (1992). *I costi standard*. Milano: Franco Angeli.
- Eminente, G. (1986). *Pianificazione e gestione strategica dell'impresa*. Bologna: Il Mulino.
- Forbes. (2016). Tratto da Sito web Forbes: <http://www.forbes.com/companies/christian-dior/>
- Franceschi, R. F. (2010). *Sistemi di Pianificazione e controllo*. Torino: Giappichelli.
- Hendrics, S. (1960). *Standard cost for manufacturing*. New York: McGraw Hill.
- Horngren, C. (1981). *Introduction to management accounting*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- L.Brusa-F.Dezzani. (1983). *Budget e controllo di gestione*. Milano: Giuffrè.
- L.Marchi-D.Mancini. (2009). *Gestione Informatica dei dati aziendali*. Milano: FrancoAngeli.
- L.Selleri. (1990). *I budget a lungo termine*. Milano: EtasLibri.

- Manfredi, R., & Testoni, A. (1995). Le tecniche di analisi degli scostamenti. In R. Manfredi, & A. Testoni, *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Vol. II*. Torino: Giappichelli.
- Marasca, S., Marchi, L., & Riccaboni, A. (2013). *Controllo di Gestione - Metodologie e strumenti*. Arezzo: Knowità.
- Marchi, L., Paolini, A., & Quagli, A. (2003). *Strumenti di analisi gestionale*. Torino: Giappichelli.
- Mariani, G. (2007). *Politiche di capitale circolante e gestione economico-finanziaria d'impresa*. Milano: FrancoAngeli.
- Merchant, K. A., & Riccaboni, A. (2001). *Il controllo di gestione*. Milano: McGraw-Hill.
- Pratt, J. (2006). *Financial Accounting in an economic context*.
- Roffia, P. (2004). Analisi degli scostamenti. In V. Antonelli, & R. D'Alessio, *Guida operativa alla contabilità direzionale*. Milano: Il Sole 24 Ore.
- Saita, M. (1988). *Il sistema amministrativo evoluto*. Milano: McGraw Hill.
- Saita, M. (1996). *Programmazione e controllo*. Milano: Giuffrè.
- Selleri, L. (1984). *Principi di contabilità industriale e per la direzione*. Milano: Etas.
- Selleri, L. (1990). *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*. Milano: Etas.
- Selleri, L. (1990). *I budget a lungo termine*. Milano: EtasLibri.
- Shank, K., & Govindarajan, V. (1996). *La gestione strategica dei costi*. Milano: Il Sole 24 Ore.
- Solomons, D. (1968). *Studies in cost analysis*. Londra: Sweet and Maxwell.
- Stickney, C.-W. R. (s.d.). *An introduction to concepts methods and uses*.
- Zavani, M. (1988). *L'analisi dei risultati particolari in economia aziendale. Aspetti di significatività e determinazione*. Pisa: Pacini Editore.